



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza aplikace mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob v podmínkách České republiky a Nizozemského království

Analysis of Personal Income Tax Application in Conditions of the Czech Republic and the Kingdom of the Netherlands

Student:

Bc. Soňa Richterová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2019

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Soňa Richterová**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**

Téma: **Analýza aplikace mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob  
v podmínkách České republiky a Nizozemského království  
Analysis of Personal Income Tax Application in Conditions of the Czech  
Republic and the Kingdom of the Netherlands**

Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Mezinárodní zdanění příjmů fyzických osob
  3. Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím
  4. Zhodnocení dopadů mezinárodního zdanění příjmů rezidentů vybraných států
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

OATS, L., A. MILLER and E. MULLIGAN. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional, 2017. 847 p. ISBN 978-1-5265-0169-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

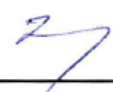
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019



  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 4 až 9, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 26. 4. 2019

.....  
Soňa Richterová

Bc. Soňa Richterová

## Obsah

1	Úvod.....	5
2	Mezinárodní zdanění příjmů fyzických osob .....	7
2.1	Harmonizace přímých daní .....	7
2.1.1	Daňová harmonizace a koordinace .....	7
2.2	Mezinárodní zdanění .....	8
2.2.1	Dvojí zdanění.....	9
2.2.2	Metody sloužící k zamezení dvojího zdanění.....	9
2.2.3	Vyloučení dvojího zdanění .....	11
2.2.4	Registrace daňových nerezidentů v České republice.....	12
2.2.5	Registrace daňových nerezidentů v Nizozemsku .....	13
2.2.6	Zajištění daně.....	13
2.2.7	Smlouva o zamezení dvojího zdanění .....	14
2.2.8	Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	16
2.2.9	Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	16
2.3	Zdanění aktivních příjmů .....	16
2.3.1	Stálá provozovna .....	17
2.3.2	Stavební práce.....	18
2.3.3	Poskytování služeb .....	19
2.3.4	Účetnictví stálé provozovny a problematika jejího základu daně .....	20
2.4	Zdanění pasivních příjmů.....	21
2.4.1	Dividendy a podíly na zisku .....	21
2.4.2	Úroky .....	23
2.4.3	Licenční poplatky .....	24
2.5	Daň z příjmů fyzických osob v České republice.....	27
2.5.1	Příjmy ze samostatné činnosti .....	31
2.5.2	Příjmy z kapitálového majetku .....	31
2.6	Daň z příjmů fyzických osob v Nizozemském království.....	31
2.6.1	Rozdělení příjmů a sazby daně .....	32
2.6.2	Benefity a příspěvky .....	35
3	Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím.....	37
3.1	Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ z pohledu českého rezidenta.....	37

3.2 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu absence SZDZ z pohledu českého rezidenta.....	42
3.3 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ a stálé provozovny z pohledu českého rezidenta.....	44
3.4 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu stálé provozovny a absence SZDZ z pohledu českého rezidenta.....	49
3.5 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ z pohledu nizozemského rezidenta.....	51
3.6 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu absence SZDZ z pohledu nizozemského rezidenta.....	54
3.7 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ a stálé provozovny z pohledu nizozemského rezidenta.....	56
3.8 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu stálé provozovny a absence SZDZ z pohledu nizozemského rezidenta.....	57
4 Zhodnocení dopadů mezinárodního zdanění příjmů rezidentů vybraných států.....	60
4.1 Zhodnocení daňové povinnosti českého rezidenta při aplikaci SZDZ.....	60
4.2 Zhodnocení daňové povinnosti nizozemského rezidenta při aplikaci SZDZ.....	63
4.3 Komparace daňové povinnosti obou rezidentů při aplikaci SZDZ.....	65
4.4 Zhodnocení daňové povinnosti rezidentů vybraných států při absenci SZDZ.....	66
4.5 Komparace daňové povinnosti obou rezidentů při absenci SZDZ.....	68
4.6 Shrnutí.....	69
5 Závěr.....	70
Seznam použité literatury.....	72
Seznam zkratk.....	75
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

# 1 Úvod

Svět, ve kterém nyní žijeme, je poměrně otevřený. A stejně tak je otevřeno či lépe řečeno globalizováno ekonomické prostředí. Není proto divu, že lidé využívají této „otevřenosti“ a provozují ekonomickou činnost nejen ve své domovské zemi, ale také rozšiřují podnikatelské činnosti na zahraniční trhy. Na jedné straně se takováto situace jeví pozitivně, jelikož země jsou obohaceny například o zahraniční produkty nebo jsou takovýmto způsobem vytvářena nová pracovní místa. Na straně druhé, se však vyskytuje problém v oblasti zdanění příjmů. V každém státě existuje jiný daňový systém ovlivněný historickým vývojem a tradicemi daného státu, a proto je velice obtížné stanovit, jakým způsobem se budou příjmy zdaňovat, popřípadě určit, zdali je možné nějaké příjmy od daně osvobodit.

Cílem diplomové práce je objasnění principů mezinárodního zdanění v souvislosti s příjmy získanými jak ze zdrojů v České republice, tak také v Nizozemském království (dále jen Nizozemsko) včetně aplikace ustanovení článků příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění na praktických příkladech. Zjištěné výsledky poté budou analyzovány a komparovány. Práce je rozdělena do několika věcných kapitol.

Druhá kapitola, která následuje po kapitole úvodní, je zaměřena, na mezinárodní zdanění, kdy v úvodu je pojednáno o základních pojmech, které se v oblasti mezinárodního zdanění objevují. Dále je vysvětlen princip dvojího zdanění či vyloučení z dvojího zdanění. Jelikož je dvojí zdanění nežádoucí jev, aplikují se smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Značný vliv na mezinárodní zdanění má Evropská komise a také OECD, která se snaží nabízet pomocnou ruku při řešení mezinárodního, potažmo dvojího, zdanění formou různých směrnic či rozsudků soudního dvora. Rovněž budou nastíněny základní principy a náležitosti daně z příjmů ve výše zmíněných zemích.

V rámci své podnikatelské činnosti může český rezident dosahovat nejrůznějších příjmů. Příjmy mohou plynout z prodeje zboží, poskytování služeb či ze stavebních prací. Také se může jednat o kapitálové příjmy, podíly nebo licenční poplatky, které však mohou plynout i mimo podnikatelskou činnost. Všechny tyto situace budou vysvětleny ve třetí kapitole. Mimo těchto příjmů bude ukázáno, jak se postupuje v případě, kdy má český podnikatel v zahraničí stálou provozovnu. Na těchto příkladech bude ilustrováno, jak se zahraniční příjmy zahrnují k příjmům z České republiky a jak se postupuje, aby nedošlo k dvojímu zdanění.

Závěrem práce bude ucelený přehled výsledků, který bude demonstrovat, jaký vliv na výši zdanění má existence stálé provozovny a aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V diplomové práci byla využita metoda deskripce, komparace a analýzy.



## **2 Mezinárodní zdanění příjmů fyzických osob**

V úvodu kapitoly se zaměříme na řešení problematiky mezinárodního zdanění. Nejdříve si objasníme některé pojmy vážící se k harmonizaci přímého zdanění. Následovat bude kapitola zabývající se nástroji sloužícími k zamezení dvojího zdanění a s tím souvisejícími oblastmi. Dále bude objasněno zdanění určitých aktivních i pasivních příjmů. Závěrem kapitoly se dostaneme k samotné dani z příjmů fyzických osob ve vybraných zemích.

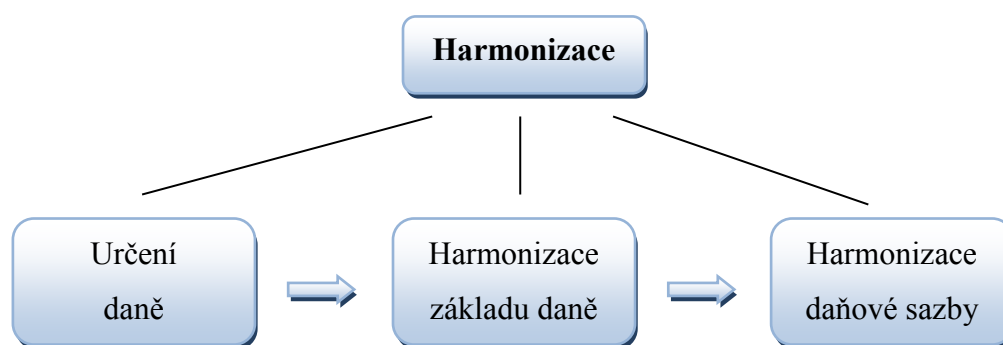
### **2.1 Harmonizace přímých daní**

Harmonizace právních předpisů v podstatě započala již v dávné minulosti. Když na chvíli nahlédneme do historie, zjistíme, že o evropskou integraci se pokusil král Jiří z Poděbrad, tzv. Unii křesťanských vládců. Prostřednictvím Unie mělo dojít k vzájemnému posílení vztahů s jinými evropskými vladaři, aby mohli společnými silami čelit nebezpečí Turků. Jestliže by mezi členy Unie došlo k nějakému rozporu, měly se tyto konflikty řešit mírovou cestou. Cílem Unie bylo také vyloučit z papežova vlivu záležitosti, které by si mohli vladaři rozhodnout sami. Tento krok se však papeži nelíbil, a jelikož se obával narušení svého postavení, vyvíjel tlak na ostatní evropské země, aby do Unie nevstupovaly. Výsledkem bylo, že papežovy zásahy nedovolily vzniku Unie křesťanských vládců, i když jiné evropské státy s postojem Jiřího z Poděbrad souhlasily (Vondráčková, 2016).

#### **2.1.1 Daňová harmonizace a koordinace**

V dnešní době má v rukou harmonizaci práva Evropská unie. V oblasti mezinárodního daňového práva rozeznáváme tři pojmy, tj. harmonizace, koordinace a aproximace. Na počátku stojí koordinace daní. Podstatou daňové koordinace je přizpůsobení daňového systému jednoho státu druhému státu. Dalším úkolem daňové koordinace je zabezpečit vzájemnou výměnu potřebných dat daňových rezidentů v jednotlivých státech. Ale zřejmě nejdůležitějším úkolem daňové koordinace je mezi smluvními stranami vyjednat smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Aproximace způsobuje, že se daňové soustavy jednotlivých států přibližují. A na konci tohoto pomyslného řetězce stojí harmonizace. Harmonizace zajišťuje samotný proces přizpůsobování daňového systému daných států. Harmonizace daní má tři fáze, které jsou zobrazeny na Obr. 2.1 (Nerudová, 2014).

Obr. 2.1 – Fáze daňové harmonizace



Zdroj: Nerudová (2014, s. 17), vlastní zpracování

Jako základ pro harmonizaci přímých daní je možno považovat článek 115 Konsolidované smlouvy o fungování Evropské unie (2008/C 115/01). Podle článku však pro harmonizaci lze použít jen směrnice (jsou závazné pro všechny členské státy), které navíc musejí být přijaty Radou, jež reprezentuje vlády členských zemí, jednomyslně. Faktem je, že členské státy mohou harmonizaci chápat jako zásah do své suverenity, a proto může dojít k situaci, kdy je dané opatření blokováno některým z členských států. Cílem daňové harmonizace je zavedení jednotného trhu a jeho bezproblémové fungování (Vondráčková, 2016).

## 2.2 Mezinárodní zdanění

V oblasti mezinárodního zdanění do jisté míry postupujeme stejně jako v případě, kdy by se jednalo o tuzemské zdanění. Nejdříve musíme identifikovat daňové subjekty, tj. poplatníka a plátce daně. Dále předmět daně a následně základ daně. Nakonec zvolíme způsob výpočtu daně. Pro výpočet můžeme použít sazbu daně nebo třeba paušální daň.

Zdroje mezinárodního daňového práva je obtížné určit, protože mezinárodní právo veřejné je často záležitostí přijetí a výkladu daných zemí. Existují určité mezinárodní dohody, které vytvářejí mezinárodní právo. Jedná se např. o Vídeňskou úmluvu o smluvním právu, Římskou smlouvu (která je závazná pro členské státy, ale podléhá zásadě subsidiarity). Existuje celosvětová síť bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění a několik mnohostranných smluv. Nejaktivnější organizací ve vztahu k mezinárodnímu zdanění je OECD, jež podporuje osvojení smluv o zamezení dvojího zdanění (Oats, Miller, Mulligan, 2017).

### 2.2.1 Dvojitý zdanění

Dvojitý zdanění je taková situace, při které je stejný předmět daně zdaňován vícenásobně. Nejedná se ale o dvojitý zdanění, pokud je jedna transakce zdaněna dvěma různými daněmi. Jako příklad lze uvést převod nemovitosti, kdy je placená daň z převodu nemovitosti a daň z příjmů (Kolektiv autorů, 2017).

Mezinárodní dvojitý zdanění může být způsobeno těmito situacemi:

- na daňového poplatníka je ve více státech pohlíženo jako na daňového rezidenta,
- stát zdroje příjmu zdaní příjem, ale stát rezidenta k tomu nepřihlíží. V tomto případě většinou dochází jen ke zmírnění dvojího zdanění. (Kolektiv autorů, 2017)

Existují tři principy, podle kterých lze určit daňové rezidentství. Jedná se o čas strávený v dané zemi, míru osobních spojení s danou zemí či užití konceptu rezidentství z jiného odvětví práva např. občanství (Oats, Miller, Mulligan, 2017).

Rozeznáváme dva druhy dvojího zdanění – ekonomické a právní. Ekonomické dvojitý zdanění je založeno na principu, kdy je příjem zdaněn dvakrát. Např. dividendy, které jsou zdaněny na bázi celého zisku korporace, a dále pak jako příjem společníka.

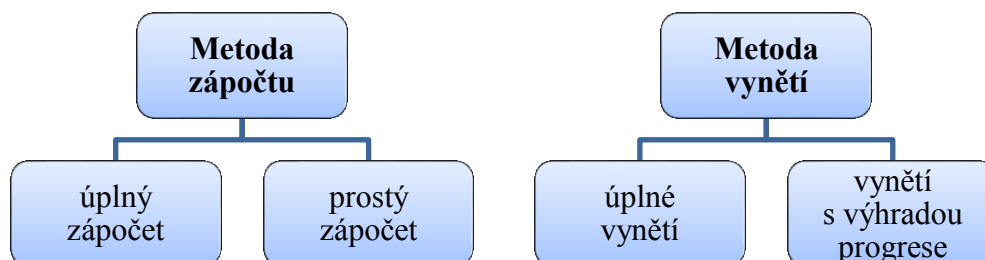
Právní dvojitý zdanění nastává v situaci, kdy každá země pohlíží jinak na daňové rezidentství popř., pokud každá země má jiná pravidla, jak určit zdroj příjmů, např. daná osoba má zdroj příjmů z jiné země než ze své rezidentní (Oats, Miller, Mulligan, 2017).

### 2.2.2 Metody sloužící k zamezení dvojího zdanění

Mezi metody zamezení dvojího zdanění řadíme metodu zápočtu a metodu vynětí, jejichž členění je znázorněno na Obr. 2.2. Principem zápočtu daně je, že tuzemský poplatník do svého daňového přiznání zahrne všechny příjmy, tzn. příjmy plynoucí z České republiky i příjmy plynoucí ze zahraničí a od vypočtené daně se následně odečte daň zaplacená v zahraničí. Jestliže poplatník dosahuje příjmů z více států, zápočet se propočítává na každý příjem zvlášť. Do celosvětových příjmů se započítávají tuzemské příjmy a příjmy ze zahraničí, ale pouze v jejich hrubé výši před zdaněním. Pokud daňový poplatník započte vyšší částku daně zaplacenou v zahraničí, než je uvedeno ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, nejenže si ji započíst nemůže, ale nemůže si ji uplatnit ani jako daňově odčitatelný náklad. Metodu zápočtu lze považovat za neutrální, protože daňový rezident dosáhne stejné výše daně bez ohledu na to, odkud mu příjem plynul. Tato metoda nepodporuje přesun kapitálu do daňových rájů, protože je-li sazba daně v rezidentní zemi nižší než v zahraničí, poplatník nemá důvod svůj kapitál do zahraniční přesouvat. Můžeme tedy říci, že metoda

zápočtu více chrání domácí základ daně. Zápočet dělíme na zápočet úplný a zápočet prostý. (Oats, Miller, Mulligan, 2017).

Obr. 2.2 – Metody k zamezení dvojího zdanění



Zdroj: Kolektiv autorů (2017), vlastní zpracování

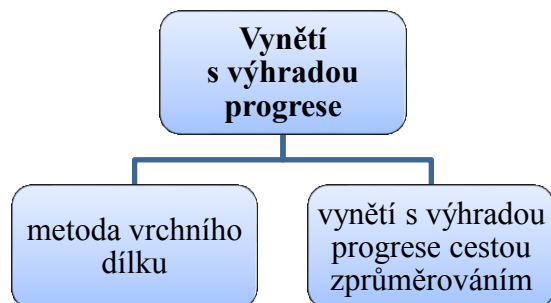
Prostřednictvím úplného zápočtu může daňový poplatník od daně vypočtené z celosvětových příjmů odečíst daň zaplacenou v zahraničí v její plné výši. Pokud je zahraniční sazba daně vyšší než tuzemská, OECD doporučuje prostý zápočet, který stanovuje limit zahraniční daně, který může být započten (Oats, Miller, Mulligan, 2017). Tzn., že dovoluje započíst jen výši daně, která by odpovídala tuzemské dani, jež by připadala na stejnou část příjmu (Kolektiv autorů, 2017)

Metoda vynětí je patřičná spíše pro starší typy smluv. Umožňuje od daně osvobodit některé příjmy získané ve státě zdroje. Tato metoda se nepoužívá u příjmů z úroků, licenčních poplatků, dividend ani u příjmů, které poplatníkovi plynou ze států, se kterými Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Nutno upozornit, že s metodou vynětí lze zapříčinit dvojí nezdanění, popř. také situaci, kdy poplatník bude mobilní kapitál přesouvat do zahraničí, kde je nižší daňová sazba než v zemi rezidenta. Tato metoda tudíž může podpořit přesun kapitálu do daňových rájů (Oats, Miller, Mulligan, 2017).

Rovněž metodu vynětí můžeme rozdělit na dva typy. Prvním typem je vynětí úplné, kdy jsou od české daně osvobozeny veškeré zahraniční příjmy. Druhým typem je vynětí s výhradou progrese. Tuto metodu je možno využít za předpokladu, že je daň ve státě daňového rezidenta vybírána prostřednictvím progresivní sazby daně, kdy daňová sazba s rostoucím příjmem také roste. Jak tvrdí Kolektiv autorů (2017, s. 35), „*případná povinnost zdanění příjmů solidární daní se má zkoumat až poté, co budou příjmy ze zdrojů v zahraničí ze zdanění v ČR vyňaty.*“ Z toho vyplývá, že v případě solidárního zvýšení daně se tato metoda nebude aplikovat. Daňová sazba se určí dle součtu příjmů z České republiky a příjmů

ze zahraničí, nicméně se použije pouze na příjmy z tuzemska. Vynětí s výhradou progrese je používáno u států, kde není uplatněna metoda zápočtu (Kolektiv autorů, 2017).

Obr. 2.3 – Metoda vynětí s výhradou progrese



Zdroj: Kolektiv autorů (2017), vlastní zpracování

Jak lze vidět na Obr. 2.3, metodu vynětí s výhradou progrese můžeme rozčlenit na dvě dílčí metody, kterými jsou metoda vrchního dílku a vynětí s výhradou progrese cestou zprůměrováním. Metoda vrchního dílku spočívá v tom, že při výpočtu české daně jsou příjmy z tuzemska nadřazeny nad příjmy ze zahraničí. Při aplikaci vynětí s výhradou progrese cestou zprůměrováním je vypočtena velikost průměrného daňového zatížení, jež připadá na poplatníkovy celosvětové příjmy. Výsledné procento se použije k výpočtu tuzemských příjmů.<sup>1</sup>

### 2.2.3 Vyloučení dvojího zdanění

Jestliže poplatník aplikuje jakoukoliv metodu, která vede k zamezení dvojího zdanění, musí prokázat

- zdroj příjmů,
- výši základu daně,
- výši daně a
- správnost výpočtu daně v zahraničí.

Všechny tyto náležitosti prokazuje pomocí potvrzení od zahraničního správce daně. Finanční úřad může potvrzení zahraničního správce daně požadovat nejdříve po třiceti dnech ode dne doručení potvrzení daňovému subjektu (§ 38f odst. 5 ZDP). Pro účely metody vynětí je postačující prokázat, že příjem mohl být v zahraničí zdaněn dle daně smlouvy o zamezení

---

<sup>1</sup> Od roku 2008 není progresivní daňová sazba používána.

dvojího zdanění. Také u prokázání správnosti výpočtu daně postačí odkaz na smlouvu o zamezení dvojího zdanění (Kolektiv autorů, 2017).

Pro zamezení dvojího zdanění slouží Příloha č. 3 k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pomocí které se aplikuje metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí.<sup>2</sup> Do přílohy poplatník vyznačí kód státu, ze kterého příjmy plynou. Následně poplatník uvede výši zahraničních příjmů a výdaje, které s příjmy souvisejí. Dále zaznamená výši daně, kterou v zahraničí uhradil. Daň takto stanovená musí být potvrzená od zahraničního správce daně (§ 38f odst. 5 ZDP) a musí splňovat podmínky dle smlouvy. Pro výpočet daně k zápočtu slouží tzv. koeficient zápočtu, který se vypočte následujícím způsobem dle vzorce (2.1).

$$koef. zápočtu = \left( \frac{\text{příjmy ze zahraničí} - \text{související výdaje}}{\text{úhrn základů daně povynětí příjmů ze zahraničí}} \right) \cdot 100 \quad (2.1)$$

Následně dojde k výpočtu maximální částky daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst. Výpočet se provede dle vzorce (2.2).

$$max. částka daně = \frac{(\text{daň dle § 16 ZDP} + SZD) \cdot koef. zápočtu}{100} \quad (2.2)$$

Poté porovnáme daň zaplacenou v zahraničí s vypočtenou maximální částkou daně, která nám určuje horní hranici, kterou lze započíst. Nižší částka z obou hodnot bude uznána k zápočtu. Výsledná hodnota se stanoví dle vzorce (2.3).

$$vypočtená částka = (\text{daň dle § 16 ZDP} + SZD) - \text{daň uznána k zápočtu} \quad (2.3)$$

## 2.2.4 Registrace daňových nerezidentů v České republice

Daňoví nerezidenti se v České republice registrují v případě, pokud jsou příjmy zdaňovány prostřednictvím daňového přiznání. Jestliže je daňovým nerezidentem fyzická osoba, registruje se u příslušného správce daně za předpokladu, že na území České republiky dosahuje příjmů ze samostatné výdělečné činnosti nebo ze zdrojů na území České republiky přijala příjem. Dále je nutné, aby se registrovala nerezidentní fyzická osoba, která má na území České republiky stálou provozovnu. Rovněž se musí registrovat ten, kdo obdržel

<sup>2</sup> V případě, že by poplatníkovi příjmy plynuly z více států, musí vyplnit tolik Příloh č. 3, kolik je států, ze kterých příjmy plynou. Tzn., že do výše zmíněné přílohy se zahrnují jen příjmy z jednoho státu.

od tuzemských orgánů veřejné moci povolení vykonávat činnost, ze které plynou příjmy. Registrace probíhá prostřednictvím Přihlášky k registraci fyzických osob. Limit pro registraci činí 15 dní ode dne, kdy nastala nějaká z výše uvedených skutečností.

Situace u daňového nerezidenta-právnícké osoby je obdobná jako u daňového nerezidenta-fyzické osoby. Daňový nerezident, jenž je právníckou osobou, podává přihlášku k registraci, pokud má na území České republiky stálou provozovnu. Dále jestliže na území České republiky vykonává činnost, ze které plyne příjem nebo ze zdrojů na území České republiky přijal příjmy. Také právnícké osoby-nerezidenta se týká podmínka povolení výkonu činnosti od orgánů veřejné moci, ze které plynou příjmy. I v tomto případě je lhůta pro registraci 15 dní.

Jestliže daňoví nerezidenti dosahují jen příjmů, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny nebo je z nich daň sražena plátcem daně, potom se nemusejí registrovat (§ 39 ZDP).

#### **2.2.5 Registrace daňových nerezidentů v Nizozemsku**

Pokud nerezident získá z Nizozemska příjmy, musí se zde také registrovat. K registraci dochází také v případě, že nerezident plánuje v Nizozemsku zůstat po dobu delší než čtyři měsíce. Po registraci nerezident obdrží BSN (Burger Service Nummer), což by se dalo charakterizovat jako osobní číslo veřejné služby. Toto číslo slouží k administrativním záležitostem, např. založení účtu u banky nebo možnost žádat o benefity atp.

#### **2.2.6 Zajištění daně**

Zajištění daně je proces, díky kterému se státy snaží pojistit zdanění příjmů od poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty. Po vstupu České republiky do Evropské unie se zajištění daně na rezidenty Evropské unie a členy Evropského hospodářského prostoru nevztahuje. Zajištění jsou podrobeny příjmy, které jsou zdaněny na základě daňového přiznání a nepodléhají zvláštní sazbě daně dle § 36 ZDP. Jedná se o jednostranné opatření, a tudíž zajištění daně nemůže být obsaženo v mezinárodních smlouvách. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nemusí připustit, aby se daný příjem v České republice zdanil.

Částka zajištění daně musí být odvedena do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost srážku provést. Správce daně musí být o provedeném zajištění daně informován. Zajištění daně není třeba provádět v případě, kdy se jedná o úhrady za zboží nebo služby v maloobchodě, popř. jedná-li se o úhrady nájemného za bytové prostory, jež hradí fyzická osoba. Jednotlivé sazby zajištění daně jsou znázorněny v Tab. 2.1.

Tab. 2.1 – Sazby zajištění daně

Druh příjmů	Výše sazby v %
Příjmy nerezidenta	10
Příjmy z prodeje investičních nástrojů	1
Příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením	1
Právnícká osoba	19
Fyzická osoba	15

Zdroj: Kolektiv autorů (2017, s. 50), vlastní zpracování

### 2.2.7 Smlouva o zamezení dvojího zdanění

První smlouva o zamezení mezinárodního dvojího zdanění byla uzavřena v roce 1899 mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem. Již v této smlouvě z 19. století je řešena problematika např. stálé provozovny, úroků či proces vzájemné dohody (Vondráčková, 2016).

V meziválečném období Československo uzavíralo smlouvy o zamezení dvojího zdanění hlavně se svými obchodními partnery, kterými byly převážně Německo, Rakousko a Maďarsko, ale také třeba Polsko a Itálie. Tyto smlouvy byly tzv. smlouvy komplexní, a to z toho důvodu, že se vztahovaly na všechny přímé daně. Samozřejmě byly uzavírány i smlouvy omezeného charakteru vztahující se jen na některé druhy přímých daní<sup>3</sup> (Vondráčková, 2016).

Po druhé světové válce, vlivem změny politického i ekonomického režimu, došlo na čas k omezení uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění. Až v polovině 70. let 20. století se tato skutečnost začala měnit. Byla např. podepsána smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemským královstvím (dále SZDZ) či se státy hospodářského sdružení zemí sovětského bloku (dále jen RVHP). V 90. letech 20. st. byly uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění převážně s evropskými zeměmi i ostatními vyspělými státy, a také samozřejmě se státy, se kterými měla Česká republika silné hospodářské pouto (Vondráčková, 2016; Nerudová, 2017).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění doplňují, popř. pozměňují ustanovení daňových systémů v daných zemích. *Jak tvrdí Nerudová (2014) cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je zejména zamezení dvojího zdanění popř. i nezdanění. Dále omezení daňových úniků prostřednictvím výměny informací mezi příslušnými daňovými správami a s tím související spolupráce při řešení sporů nebo objektivní rozdělení výnosů mezi danými smluvními státy atp.*

Pro snadnější aplikaci dohod mezi členskými státy byly vytvořeny mezinárodně uznávané smluvní modely. *Jak tvrdí Vondráčková (2016, s. 97), „... umožňují překlénout*

<sup>3</sup> K červnu 2018 měla Česká republika uzavřeno 88 smluv o zamezení dvojího zdanění.



*propast mezi odlišnými daňovými systémy tím, že pro hospodářskou činnost provozovanou ve více zemích stanoví harmonizovaná pravidla.*“Bylo vytvořeno hned několik smluvních modelů: modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, modelová smlouva Organizace spojených národů a smluvní model USA. Česká republika při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění vychází z modelu OECD. Nutno podotknout, že znění modelových smluv není závazné ani vymahatelné (Vondráčková, 2016).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se váží k základu daně a také k výpočtu daně. Určují, co lze do základu daně v každém ze smluvních států zahrnout. Poplatník daně si ale nemůže vybrat, ve které zemi ke zdanění jeho příjmu dojde. Musí respektovat znění příslušné SZDZ. Jestliže je mezi dvěma státy smlouva sepsána, měl by být poplatník rezidentem jen v jednom z těchto států (Vondráčková, 2016).

Co se týče určení daňové rezidence, smlouvy o zamezení dvojího zdanění v podstatě vycházejí ze stejného principu, jako český zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP). To znamená, že pokud poplatníkovi dle dané legislativy smluvního státu nevzniká rezidence, nemůže mu rezidence vzniknout ani na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Musíme však mít na paměti, že smlouvy mají přednost před tuzemským zákonem (Kolektiv autorů, 2017).

Můžeme se setkat i se situací, kdy je poplatník daňovým rezidentem v obou smluvních státech. V tom případě vycházíme z takzvaných hodnotících pravidel. Hodnotí se, kde má poplatník stálý byt, středisko životních zájmů, kde se obvykle zdržuje nebo jaké má státní občanství zákonem (Kolektiv autorů, 2017).

Na prvním místě se vychází z toho, kde má poplatník stálý byt. Stálým bytem je obydlí, ve kterém poplatník zamýšlí bydlet dlouhodobě a je mu kdykoliv k dispozici. Je jedno, jestli má poplatník byt či místnost pronajatou nebo zdali disponuje vlastním domem (Kolektiv autorů, 2017).

Pokud má poplatník stálý byt v obou smluvních státech, přistupuje se ke kritériu střediska životních zájmů. Má se za to, že středisko životních zájmů je v tom státě, kde má poplatník rodinu, kde je zaměstnán, kde podniká nebo místo, kde má zřízené bankovní účty. Středisko životních zájmů může být určeno i vyjádřením poplatníka, ve kterém uvede své budoucí záměry vzhledem k jeho životnímu usazení. Ve sporných případech při určení rezidentství je hledisko střediska životních zájmů rozhodujícím kritériem (Kolektiv autorů, 2017).

Jestli při určení rezidence nepomůže ani středisko životních zájmů, bere se ohled na to, kde se poplatník obvykle zdržuje. V praxi se tímto případem lze setkat u poplatníka, který

kvůli svému povolání žije v hotelích a různě je střídá. Jestliže ani toto kritérium neurčí poplatníkovu rezidenci, vychází se z toho, že je rezidentem státu, jehož je občanem. V situaci, kdy žádné z kritérií neurčí daňovou rezidenci, dochází k dohodě mezi jednotlivými ministerstvy financí smluvních zemí, kteří stanoví, ve kterém státě bude poplatník rezidentem (Kolektiv autorů, 2017).

### **2.2.8 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Multilaterální smlouvy jsou takové smlouvy, které jsou sjednány mezi vícero smluvními stranami. Česká republika podepsala multilaterální smlouvu o zamezení dvojího zdanění právnických osob č. 49/1979 Sb. s bývalými zeměmi RVHP. Dle smlouvy mohly být příjmy právnické osoby zdaněny jen ve státě, kde měla právnická osoba své sídlo. V této smlouvě však nebyla zmínka o metodách zamezení dvojího zdanění. Další multilaterální smlouvu Česká republika rovněž podepsala se státy RVHP. Jednalo se o smlouvu o zamezení dvojího zdanění fyzických osob č. 30/1979 Sb. Právo zdanit příjmy či majetek fyzické osoby bylo rozděleno mezi stát, kde měla fyzická osoba trvalé bydliště a mezi stát zdroje příjmu (Nerudová, 2017).

### **2.2.9 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Na rozdíl od multilaterálních smluv, které jsou uzavřeny mezi více státy, bilaterální smlouvy jsou uzavřeny jen mezi dvěma státy. Vliv na bilaterální smlouvy má OECD, která v roce 1963 vytvořila vzor smluv o zamezení dvojího zdanění. Dále se k bilaterálním smlouvám váže model OSN i model USA (Oats, Miller, Mulligan, 2017).

Smlouvy dle modelu OECD mezi sebou uzavírají vyspělé země s tím, že příjem poplatníka lze zdanit ve státě, kde je poplatník rezidentem. S rozvojovými zeměmi je SZDZ uzavírána na základě modelu OSN. Právo zdanit příjem má stát, který je zdrojem příjmu.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím vstoupila v platnost 5. listopadu 1974. Oficiálně se jedná o vyhlášku č. 138/1974 Sb., tj. Vyhlášku ministerstva zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

## **2.3 Zdanění aktivních příjmů**

Mezi aktivní příjmy můžeme zařadit příjmy z podnikání, a to např. příjmy z prodeje zboží či z poskytnutí služeb. K této problematice se váže pojem stálá provozovna, a proto by bylo nyní vhodné si jej blíže představit.

### 2.3.1 Stálá provozovna

I když se to může na první pohled zdát, pod pojmem stálá provozovna si nemůžeme ihned představit budovu (i když v některých případech je stálá provozovna skutečně budovou), ve které podnikatel provozuje svou ekonomickou činnost. Jedná se o pojem, který nám říká, že daňový rezident má povinnost k dani z příjmů. Jak tvrdí Kolektiv autorů (2017, s. 56), „*Vzniká výhradně z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje.*“ Může vzniknout ve dvou situacích. Tou první je situace, kdy pro podnikání existuje trvalé místo. Druhou situací zakládající vznik stálé provozovny je taková situace, kdy sice trvalé místo pro podnikání není, ale podnikatel poskytuje službu delší dobu, než stanovuje časový test.

V případě, kdy stálá provozovna vznikne z důvodu existence trvalého místa pro podnikání, vymezuje vznik stálé provozovny § 22 odst. 2 ZDP. Dle tohoto paragrafu je stálou provozovnou např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje, staveniště. Staveniště či poskytování služeb dle § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP se považuje za stálou provozovnu, pokud doba jejich trvání přesáhne šest měsíců během dvanácti kalendářních měsíců jdoucích po sobě.

Nizozemská legislativa pojem stálá provozovna konkrétně nedefinuje. Stálá provozovna vznikne, pokud je podnikatelská činnost zcela nebo zčásti prováděná v Nizozemsku z pevného místa podnikání, např. kancelář či továrna. Pro upřesnění lze použít článek 5 SZDZ.

Jelikož vymezení stálé provozovny je rozsáhlé, smlouvy o zamezení dvojího zdanění pojem stálé provozovny upřesňují a kladou důraz na trvalost místa výkonu činnosti. Dle modelové smlouvy OECD má stálá provozovna tři charakteristické znaky, kterými jsou umístění, stálost a účel (Kolektiv autorů, 2017).

První z charakteristických znaků – umístění nám říká, že existuje nějaké reálné místo, kde je podnikatelská činnost prováděna, např. budova, ulice, les atp. Zajímavostí je, že budova nemusí být ve vlastnictví podnikatele. Podnikatel ji může mít i pronajatou.

Druhý charakteristický znak – stálost provozovny naznačuje, že podnikatelské místo bylo zřízeno se záměrem jej využívat po delší časové období, tzn. nikoliv po přechodnou dobu. V této souvislosti může nastat problém v oblasti poskytování služeb. Jak tvrdí Kolektiv autorů (2017, s. 61) „*Jde o podnikatelské záměry, které mají časově omezený záměr, přesto však trvající větší počet dnů či měsíců.*“ Východisko z této situace přináší časový test v délce šesti měsíců popř. časový test sjednaný ve SZDZ, který se většinou pohybuje v rozmezí

tří až šesti měsíců. Stálost provozovny může být splněna i u činnosti, která je prováděna přerušovaně. Takovýmito činnostmi je např. sezónní výroba nebo prodej ve stáncích.

Posledním charakteristickým znakem je účel stálé provozovny, kdy prostřednictvím stálé provozovny jsou vykonávány činnosti daňového nerezidenta, který danou stálou provozovnu zřídil.

Když se přímo zaměříme na článek 5 SZDZ zjistíme, že tato smlouva pod stálou provozovnu zahrnuje trvalá místa pro podnikání, kterými jsou:

- místo vedení,
- závod,
- kancelář,
- továrna,
- dílna,
- důl, lom nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje,
- staveniště, stavba, montáž trvající déle než 12 měsíců.

Pokud daňovému subjektu v zahraničí vznikne stálá provozovna, musí o tom informovat místně příslušného správce daně.

### **2.3.2 Stavební práce**

Stálá provozovna se ve většině případů vztahuje k pracím stavební a montážní povahy, a to z toho důvodu, že v této oblasti podnikání se často vyskytují jednorázové zakázky, tudíž by bylo nevýhodné kvůli takovýmto nárazovým situacím zakládat rovnou podnik. Vznik stálé provozovny je omezen časovým testem, který dle § 22 ZDP činí šest měsíců, zatímco ve SZDZ činí více než dvanáct měsíců.

Aby se dalo hovořit o stavebně-montážní práci, musí se jednat o kompaktní dílo popř. o jeho část. V reálném světě však existuje tenká hranice mezi stavebně-montážním projektem a situací, kdy se už jedná o službu. Bližší informace k této problematice přináší metodický pokyn GFŘ D-22. Dle něj se jedná o stavebně-montážní práci, jestliže je ucelená zakázka, nebo její dílčí část, vyhotovena samostatně, na vlastní odpovědnost a předána odběrateli. Stálou provozovnu mají i tzv. liniové stavby, kterými jsou např. silnice, mosty, kanály atp. (Kolektiv autorů, 2017).

Může nastat situace, kdy jedna firma v daném státě realizuje více stavebních prací. V takovémto případě je potřeba se dívat na každou stavbu samostatně, jelikož jen některé stavby mohou splnit časový test pro vznik stálé provozovny. Tzn., že časový test se počítá

za každou stavbu zvlášť. Pokud však existuje více staveb, které splňují podmínky stálé provozovny, budou do daňového přiznání zahrnuty všechny.

Jestliže stavební firma v nějakém smluvním státě založí vlastní kancelář, hovoříme o tzv. obchodním zastoupení, kdy kancelář vytváří stálou provozovnu i za předpokladu, kdy žádná ze staveb netrvá delší dobu než dvanáct měsíců.

V praxi je běžné, že dodavatel nezhotovuje stavbu sám, ale pracují na ní také subdodavatelé. V této situaci se do časového testu vzniku stálé provozovny započítává jak čas, který na stavbě strávil hlavní dodavatel tak čas, který na stavbě strávili subdodavatelé.

Výše bylo často pojednáno o časovém testu, proto by bylo příhodné se zaměřit na to, od jakého okamžiku se vlastně časový test počítá. Lhůta pro časový test začne běžet dnem, kdy dodavatel na stavbě zahájí svou práci a trvá tak dlouho, dokud dodavatel plní svůj kontrakt. Do lhůty časového testu se započítávají rovněž víkendy, svátky, potřebné technologické přestávky či přestávky způsobené např. špatnými povětrnostními podmínkami. A jakým okamžikem dojde ke vzniku stálé provozovny? Stálá provozovna vzniká dnem, kdy byla stavba započata (Kolektiv autorů, 2017).

### **2.3.3 Poskytování služeb**

Rovněž v případě poskytování služeb se setkáváme se stálou provozovnou. Dle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP mezi příjmy ze zdrojů na území České republiky při poskytování služeb nepatří např. příjmy ze stavebně-montážních prací či příjmy z obchodního či jiného poradenství.

Stejně jako u staveb a montáží, také při poskytování služeb se ke vzniku stálé provozovny váže šestiměsíční časový test během dvanácti měsíců jdoucích po sobě a není důležité, zda stálá provozovna splňuje parametry pevného místa pro podnikání (SZDZ však žádnou lhůtu pro vznik stálé provozovny nestanovuje). Pevným místem pro podnikání může být např. kancelář pro poskytování služeb.

V otázce týkající se počítání časového testu není důležité, zda je služba poskytnuta jednomu či více zákazníkům. Je důležité si uvědomit, že pokud stálá provozovna nevznikne, nedojde u smluvních států ke zdanění příjmů nerezidentů. U bezesmluvních států je třeba služby zdaňovat i před vznikem stálé provozovny (Kolektiv autorů., 2017).

Může nastat situace, kdy mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění upravuje pojetí stálé provozovny jinak než český zákon. Pokud tato situace nestane, je potřeba nejdříve uplatnit smlouvu o zamezení dvojího zdanění a až poté českou právní úpravu.

Stejně jako v předešlém případě i v situaci poskytování služeb může dodavatel vykonat určitou službu za pomoci subdodavatele. Nyní však nastává problém s otázkou započtení subdodávek do časového testu pro vznik stálé provozovny, jelikož k této problematice nenalezneme oporu v žádném podpůrném prostředku, tzn. ani v komentáři k modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OECE ani v metodickém pokynu Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství. Kolektiv autorů (2017, s. 84) se přiklání k názoru, že *„k výkonu činnosti subdodavatelů se při počítání časového testu takového službové stálé provozovny musí přihlídnout.“*

Pro vznik stálé provozovny u poskytování služeb hrají roli tři faktory. Prvním faktorem je rezidentství poskytovatele služeb ve smluvním státě. Druhým faktorem je doba, po jakou je služba poskytována na území České republiky a posledním třetím faktorem je existence místa pro podnikání. Různé kombinace možností jsou zachyceny v Příloze 1, ze které je patrné, že stálá provozovna nevznikne, jestliže služba nesplní časový test. Vztahuje se to na situaci, kdy SZDZ není vůbec uzavřena nebo sama SZDZ stanoví časový test pro vznik stálé provozovny. Stálá provozovna rovněž nevznikne, pokud SZDZ neobsahuje žádnou speciální úpravu. Obecně se dá říci, že stálá provozovna nevznikne, jestliže se jedná o činnosti, jež jsou prováděny pro samotný podnik (Kolektiv autorů, 2017).

#### **2.3.4 Účetnictví stálé provozovny a problematika jejího základu daně**

Kdy má daný subjekt povinnost vést účetnictví stanovuje § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Subjekty, jež pocházejí ze zemí Evropské unie, musejí vést účetnictví, jestliže mají povinnost se zapsat do obchodního rejstříku. Jsou jimi např. obchodní společnosti a družstva, fyzické osoby mající na území České republiky bydliště a o zápis požádaly či zahraniční fyzické osoby mající občanství některého ze států Evropské unie a podnikají v České republice, které opět o zápis požádaly (Kolektiv autorů, 2017).

Sestavení účetnictví stálé provozovny není jednoduchá záležitost. Účetnictví musí splňovat požadavky dvou zemí, přičemž každá země může mít rozdílná pravidla pro sestavení účetních výkazů. Jak tvrdí Kolektiv autorů (2017, s. 103) *„Často jde o protichůdné požadavky, které lze současně respektovat buď duplicitním účtováním, nebo kvalifikovaným převodem účetních dat stálé provozovny do účetnictví jejího zřizovatele.“* Účetnictví stálé provozovny musí zahrnovat alespoň potřebné informace pro řádné stanovení základu daně v zemi, ve které se nachází.

Pro všechny stálé provozovny existuje univerzální pravidlo, které říká, že základ daně stálé provozovny nemá být nižší (nebo daňová ztráta vyšší), než jakého by dosáhl tuzemský poplatník za výkon stejné nebo obdobné činnosti při srovnatelných podmínkách. Neznamená to však, že stálá provozovna nemůže být ve ztrátě nebo že nemůže mít nižší základ daně než podobný poplatník. Musí se vzít v úvahu okolnosti, jako jsou např. záběh výroby či inovace, které mohou zapříčinit dočasně vyšší náklady a tím nižší zisk. Zisky stálé provozovny se však zdání jen v takovém rozsahu, v jakém se k ní přímo vážou. Konkrétní způsob stanovení základu daně určuje daná SZDZ a také legislativa země, ve které je stálá provozovna umístěna (Kolektiv autorů, 2017).

V oblasti osobních nákladů nemůže být na stálou provozovnu umístěnou na území České republiky nahlíženo jinak než na jakéhokoli jiného daňového rezidenta. Zahraniční zaměstnanci, pracující ve stálé provozovně, mají nárok na minimum, které jim náleží dle jejich pracovní smlouvy se svým zahraničním zaměstnavatelem. V České republice jim je zaručena jen taková úroveň, která náleží zaměstnancům dle českých právních předpisů. Odlišnosti se tak mohou objevit např. v oblasti stravného, dovolené či překážek v práci. Existují ovšem i oblasti, které české právo neupravuje. Jedná se o náklady, které zahraničnímu zaměstnanci vzniknou z titulu práce v zahraničí, tj. náklady související s druhým vedením domácnosti či náhrady za odloučení od rodiny (Kolektiv autorů, 2017).

## **2.4 Zdanění pasivních příjmů**

Podnikatel nemusí dosahovat jen příjmů ze své podnikatelské činnosti, kdy prodává své výrobky či poskytuje služby. Může získávat finanční prostředky také prostřednictvím dividend, podílů, úroků nebo třeba licenčních poplatků. Na jednotlivé skupiny těchto pasivních příjmů se blíže zaměříme.

### **2.4.1 Dividendy a podíly na zisku**

Dividendu lze charakterizovat jako peněžitou částku ve formě výnosu, kterou obdrží majitel akcie. Není podmínkou, že akcionář dividendu obdrží vždy, jelikož na výplatu dividendy není právní nárok. Záleží tudíž na rozhodnutí valné hromady, zda se dividenda bude vyplácet či nikoliv. Dále zde lze např. zařadit vypořádací podíly či podíly na likvidačním zůstatku.

Dle OECD dividenda zahrnuje „*příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a příjmy z jiných společenských práv, které jsou podrobeny ve smluvních státech stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle zákonů států, jehož je rezidentem společnost vyplácející dividendy.*“ (Kolektiv autorů, 2017, s. 147).

SZDZ s Nizozemskem v článku 11 charakterizuje dividendy jako „*příjmy z akcií, z požitkových listů nebo práv, kuksů, zakladatelských podílů nebo jiných práv s podílem na ziscích, příjmy z pohledávek s podílem na ziscích a příjmy z jiných společenských práv, které jsou postaveny na roveň příjmům z akcií daňovými předpisy státu, v němž má sídlo společnost vyplácející dividendy.*“

Jelikož konkurence probíhá v různých odvětvích, nevyhnula se ani oblasti daňových systémů v jednotlivých zemích. Proto může nastat situace, že daně z dividend klesají, popřípadě se úplně ruší.

V České republice je zavedena 35 % sazba daně (§ 36 odst. 1 písm. c) ZDP). Tato sazba je určena pro státy, které

- nejsou členy Evropské unie ani Evropského hospodářského prostoru a Česká republika s nimi neuzavřela SZDZ či dohodu o výměně informací ve sféře daní z příjmů,
- nejsou zapojeny do mnohostranné mezinárodní smlouvy, jež se rovněž váže k výměně informací ohledně daní z příjmů.

Dále je v České republice zavedena 15% sazba daně pro dividendy, které jsou vyplaceny do zahraničí (§ 36 odst. 1 písm. b) ZDP)

Konkrétně v případě SZDZ s Nizozemskem je při alespoň 25% podílu na druhé společnosti sazba nulová (v případě právnických osob). Dále je zde stanoven limit pro daň z dividend, která nesmí překročit 10 % hrubé částky.

Pokud český plátce obdrží ze zahraničí dividendy, musí být obezřetný, jestli mu zahraniční subjekt srazil daň ve správné výši. Jestliže by mu plátce srazil daň vyšší, než je ujednáno ve SZDZ, mohlo by se jednat o jeho mýlku nebo o tzv. refundační systém, což znamená, že plátce srazí nerezidentům daň v takové výši, která odpovídá vnitrostátním předpisům daného státu. Český plátce však může žádat o vrácení vzniklého rozdílu, jež zajišťují pověřené úřady zahraniční finanční správy (Kolektiv autorů, 2017).

Osobě, jež náleží dividendy, může jejich výplatu zprostředkovat zprostředkovatel, jenž je rezidentem totožného státu, jako příjemce dividend. Tato osoba je tzv. okamžitým příjemcem dividend. I když je zprostředkovatel rezidentem státu, se kterým má stát zdroje příjmu uzavřenou SZDZ, nevztahují se na něj podmínky, které ze SZDZ vyplývají, protože přes něj jako zprostředkovatele příjem jen proteče, nenechá si jej, a tudíž také nezdaňuje. Smlouva se pak aplikuje až na konečného vlastníka dividend. Blíže je tento proces zobrazen na Obr. 2.4 (Kolektiv autorů, 2017).



Obr. 2.4 – Vliv SZDZ na zprostředkování výplaty dividend



Zdroj: Kolektiv autorů (2017, s. 157), vlastní zpracování

Jak postupovat při srážce daně z dividend a jejím odvodu si stanoví každý stát sám ve své legislativě. SZDZ se touto problematikou nezabývají. Dle českého ZDP musí být sražena daň v okamžiku výplaty dividend nebo nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém valná hromada rozhodla o rozdělení zisku. Toto ustanovení se netýká dividend ze zaknihovaných cenných papírů. V tomto případě musí plátce provést srážku daně do konce následujícího měsíce, který následuje po měsíci, v němž se konala valná hromada (§ 38d odst. 2 ZDP). Co se týká odvodu daně, tak ta musí být odvedena do konce měsíce následujícího po provedení srážky daně (§ 38d odst. 3 ZDP).

Do dvaceti dnů po skončení měsíce, v němž měl plátce povinnost daň srazit, musí plátce nahlásit správci daně odvod srážkové daně (§ 137 odst. 1 DŘ). Na požádání správce daně daňovým nerezidentům vystaví potvrzení potřebné pro účely zamezení dvojího zdanění.

Dividendy přijaté ze zahraničí příjemce zahrne do svého daňového přiznání v rámci dílčího daňového základu daně z příjmů z kapitálového majetku. Dle § 16 ZDP činí sazba daně z dividend 15 %.

Pro zamezení dvojího zdanění se použije metoda prostého zápočtu. Pokud byla v zahraničí použita vyšší sazba, daň může být započtena jen ve výši, která odpovídá SZDZ (Kolektiv autorů, 2017).

#### 2.4.2 Úroky

Úrok lze charakterizovat jako finanční odměnu, kterou obdrží daný subjekt za to, že se na určitou dobu vzdal části svých peněžních prostředků, a tudíž s nimi nemůže nakládat.

V článku 11 odst. 2 SZDZ s Nizozemskem jsou úroky vymezeny jako příjmy z dluhopisů, obligací či dlužních úpisů (a je jedno, zda jdou zajištěny či nezajištěny zástavním právem na nemovitosti za předpokladu, že s nimi nesouvisí právo na podíl na zisku), pohledávek nebo půjček.

Poněkud odlišně na úroky pohlíží české právní předpisy a modelová smlouva OECD. Dle ZDP je zdrojem příjmů také sankce ze závazkových vztahů (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 12). Naproti tomu modelová smlouva OECD tuto možnost nepřipouští (čl. 11 odst. 3). (Kolektiv autorů, 2017).

Zdanění úroků je v ZDP upraveno v § 36 odst. 1 písm. b), kdy u úroků daňových nerezidentů je uplatněna zvláštní sazba daně ve výši 15 %. U třetích států, se kterými nemá Česká republika uzavřenou SZDZ se použije 35% sazba daně.

Podnikatel do dílčího základu daně dle § 8 odst. 1 písm. g) a h) ZDP uvádí úroky z poskytnutých zápůjček, úvěrů, prodlení a směnec. Tyto příjmy se však nezapočítávají mezi příjmy, ze kterých se vypočítává solidární zvýšení daně (do základu pro solidární zvýšení daně se uvádějí jen příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti).

Pokud jsou úroky vypláceny do zahraničí, je vhodné, aby si osoba vyplácející úroky ověřila, že na příjemce úroků lze vztahovat SZDZ. Ověření může učinit tak, že požádá zahraničního správce daně o potvrzení daňového domicilu nerezidenta. Plátce provede srážku daně při výplatě, nejpozději však v den, kdy o srážce účtuje (Kolektiv autorů, 2017).

Rovněž v oblasti úroků může být využit refundační systém, kdy jsou pro srážku daně použity vnitrostátní předpisy. V případě, kdy vznikne přeplatek, je na poplatníkovi, aby si dle SZDZ přeplatek vyžádal od místních daňových orgánů (Kolektiv autorů, 2017).

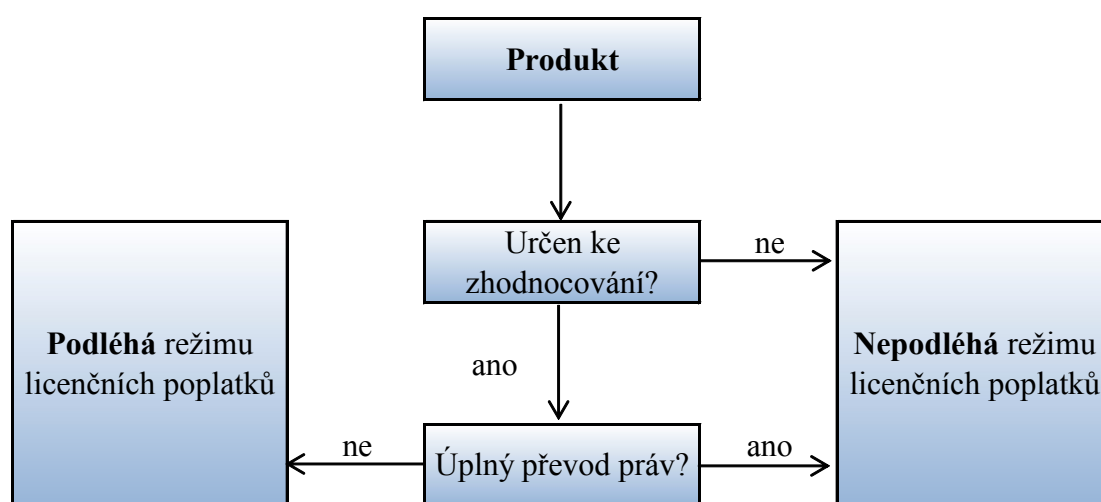
### **2.4.3 Licenční poplatky**

Licenční poplatky můžeme charakterizovat jako finanční obnos, který je třeba uhradit za užití určitého práva. Existují nejrozumnější oblasti příjmů, které se vztahují k užívání těchto práv. Jaké oblasti autorských práv spadají do licenčních poplatků dle modelové smlouvy OECD, ZDP a SZDZ je znázorněno v Příloze 2. Všechny zmíněné dokumenty pracují s obdobnými oblastmi autorských práv. Jen v ZDP je navíc oproti dvěma zmíněným dokumentům začleněn příjem ze software a průmyslového vzoru.

V oblasti licenčních poplatků se můžeme setkat se dvěma situacemi. První situací je taková, kdy poskytovatel licence i nadále po jejím udělení např. pokračuje ve výrobě, k níž se daná licence váže a příjmy, které mu z poskytnuté licence náleží, se budou brát jako licenční poplatky. Odlišnou situací je pak situace, kdy poskytovatel licence po jejím poskytnutí už nemůže ve výrobě pokračovat a ani není oprávněn licenci poskytnout někomu jinému. Příjem z licence v tomto případě nelze chápat jako licenční poplatek (Kolektiv autorů, 2017).

Dále v oblasti zdaňování zahraničních subjektů rozeznáváme omezený a úplný převod práv. Omezený převod práv je založen na principu, kdy zahraniční subjekt udělil českému subjektu licenci. A jelikož příjem zahraničního subjektu má zdroj v České republice, bude rovněž v České republice podléhat zdanění (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1) ZDP). Úplný převod je založen na předpokladu, že zahraniční subjekt dle objednávky českého subjektu vypracoval určitou věc (např. software) a na českého odběratele převedl veškerá práva a tím se zbavil možnosti udělovat licenci někomu jinému. Příjem zahraničního subjektu nemá charakter licenčního poplatku, jedná se pouze o prodej, kdy příjem z prodeje nemá zdroj na území České republiky a nepodléhá zde ani zdanění. Dále mezi licenční poplatky nelze zařadit pořízení určitých práv pro vlastní spotřebu (nejsou pořízeny pro další zhodnocování), (Kolektiv autorů, 2017). Graficky tyto situace znázorňuje Obr. 2.5.

Obr. 2.5 – Rozhodovací schéma licenčních poplatků



Zdroj: Kolektiv autorů (2017, s. 173), vlastní zpracování

Jestliže jsou licenční poplatky placeny daňovým nerezidentům, činí sazba daně 15 % (§ 36 odst. 1 písm. a) ZDP). Dále lze uplatnit 35% sazbu daně v situaci, kdy Česká republika nemá s danou zemí podepsanou SZDZ, dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů nebo pokud nelze prokázat daňovou rezidenci toho, kdo příjmy obdrží (§ 36 odst. 1 písm. c) ZDP), (Kolektiv autorů, 2017).

Srážku daně z licenčních poplatků musí učinit plátce daně, a to k datu úhrady. Nejzazší termín je však den, kdy má povinnost o závazku účtovat. Do 30 dnů od konce měsíce, v němž došlo ke srážce, musí být sražená daň odvedena místně příslušnému správci

daně (§ 38d ZDP). Stejně jak již bylo zmíněno výše, i v oblasti licenčních poplatků je brán ohled na skutečného vlastníka příjmů.

Pokud český rezident obdrží ze smluvního státu licenční poplatky, zahrne je do svého základu daně a daň, která bude v zahraničí sražena, si bude moci uplatnit k zápočtu. Musí však o této skutečnosti doložit od zahraničního správce daně patřičné potvrzení.

Specifickým případem, který se váže k licenčním poplatkům, je software. Jeho výkladové pojetí není jednoznačné a ani SZDZ se jim výslovně nezabývá. Modelová smlouva OECD pod licenční poplatky software nezahrnuje. Ministerstvo financí pro účely ZDP definuje software jako specifické know-how. Dle českých předpisů nelze software a know-how ztotožnit. Jedná se o dva samostatné zdroje příjmů (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP).

Nyní se blíže zaměříme na tzv. krabicový software. Jedná se o programy veřejně distribuované velkému počtu zákazníků. Prodej programů může být uskutečněn prostřednictvím kamenných obchodů nebo jej tvůrce může zákazníkům přímo prodat a následně případně pomoci s jeho instalací (Kolektiv autorů, 2017).

Úhrady za software budou spadat pod režim licenčních poplatků, pokud dojde zároveň ke splnění následujících podmínek – software není distribuován velkému počtu zákazníků, uživatel software používá pro výdělečnou činnost (kdy jej nějakým způsobem zhodnocuje), společně se softwarem převodce nepřevádí všechna uživatelská práva (Kolektiv autorů, 2017). Rozhodovací proces o daňovém režimu software je znázorněn na Obr. 2.6.

Obr. 2.6 – Rozhodovací schéma software



Zdroj: Kolektiv autorů (2017, s. 186), vlastní zpracování

Z obrázku je patrné, že software bude spadat pod režim licenčních poplatků, pokud se bude jednat o program vytvořený na zakázku, jež bude sloužit k výdělečné činnosti a tvůrce na nabyvatele nepřevéde veškerá práva.

## 2.5 Daň z příjmů fyzických osob v České republice

Daň je určitá forma příjmů veřejných rozpočtů. Stát za zákonných a předem stanovených podmínek prostřednictvím daní odčerpává část nominálního důchodu od poplatníků daně, aniž jim za to poskytne ekvivalentní protiplnění. Takto získané daně mají neúčelový charakter, což znamená, že není přesně určeno, na jaké státní výdaje se příjem z daní použije (Vondráčková, 2016).

S určitou formou daní se setkáváme již ve starověku. Daně jsou silným nástrojem, a proto není divu, že v historii stály za mnoha převraty. Převážně vysoké daně jsou vnímány negativně. Jako příklad lze uvést povstání Frísů proti Římanům v roce 28 n. l. nebo Velkou francouzskou revoluci v 18. století. Jean-Baptiste Colbert<sup>4</sup> se proslavil výrokem, který zněl následovně: „*Umění výběru daní spočívá v tom, jak oškubat husu tak, aby co nejméně syčela.*“ Z historie víme, že ne vždy se jeho následovníci tímto citátem řídili, a tak došlo až k situaci, kdyve Francii padla absolutní monarchie (Vondráčková, 2016).

Z historie se vraťme zpět do současnosti. Český zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů rozeznává daně přímé a daně nepřímé. V našem případě se budeme soustředit jen na daně přímé, a to konkrétně na daň z příjmů fyzických osob. Přímé daně jsou založeny na tom, že přímo odčerpávají určité procento z důchodu nebo majetku poplatníka daně. Poplatníky daně můžeme rozdělit do dvou skupin. První skupinu tvoří daňoví rezidenti, tu druhou pak daňoví nerezidenti. Rozdíl mezi oběma skupinami je následující.

Daňovým rezidentem je poplatník, který má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Pod termínem obvykle se zdržovat se má na mysli, že poplatník na území České republiky pobývá minimálně 183 dnů v daném kalendářním roce. Daňový rezident do svých příjmů zahrnuje jak příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak také příjmy plynoucí ze zahraničí (§ 2 odst. 2 ZDP).

Naproti tomu daňovým nerezidentem je poplatník, který se v České republice zdržuje méně než 183 dnů v příslušném kalendářním roce nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouva. Daňový nerezident zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České

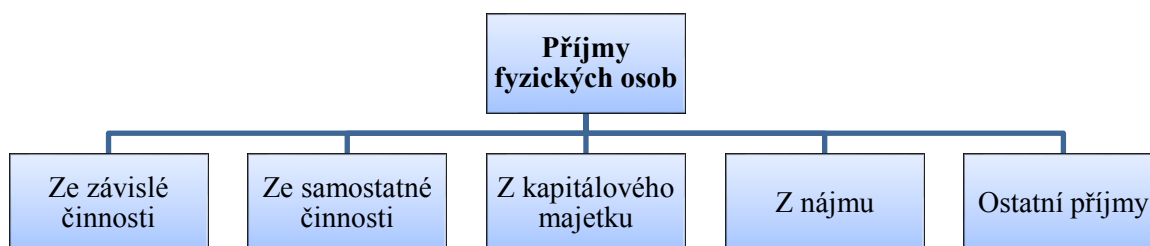
---

<sup>4</sup>Francouzský ministr financí za vlády Ludvíka XIV.

republiky. Daňovým nerezidentem je vždy poplatník, který pobývá na území České republiky za účelem studia nebo léčení a to bez ohledu na počet dnů (§ 2 odst. 3 ZDP).

Příjmy fyzických osob můžeme rozdělit do určitých skupin, které tvoří jednotlivé dílčí základy daně. Toto rozdělení je znázorněno na Obr. 2.7.

Obr. 2.7 – Rozdělení příjmů fyzických osob



Zdroj: ZDP (§ 6 až 10), vlastní zpracování

V České republice je uplatňována 15% sazba daně (§ 16 ZDP). Pro výpočet daňové povinnosti je důležitá sazba daně, kterou vynásobíme základ daně, viz vzorec (2.4).

$$\text{výpočet daňové povinnosti} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně} \quad (2.4)$$

Od základu daně si poplatník může odečíst nezdanitelné části základu daně dle § 15 ZDP. Jedná se např. o bezúplatné plnění, které poplatník poskytl právnickým osobám se sídlem na území České republiky na veřejně prospěšné činnosti – vzdělání, kulturu, sociální a ekologické účely atp. Dále bezúplatné plnění poskytnuto fyzickým osobám rovněž s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli invalidního důchodu či nezletilými dětmi, jež jsou závislé na péči jiné osoby. Podmínkou pro odečet bezúplatných plnění je splnění limitu, který činí alespoň 2 % ze základu daně nebo min. 1 000 Kč za zdaňovací období.

Dále si poplatník může od svého základu daně odečíst částku 3 000 Kč v případě jednoho dárcovství krve popř. 20 000 Kč za dárcovství orgánu či odběru krevetvorných buněk, úroky placené z úvěru ze stavebního spoření a z úvěru hypotečního použitého na financování bytových potřeb. Rovněž lze základ daně snížit o příspěvek zaplacený na penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové pensijní spoření nebo pojistné zaplacené na soukromé životní pojištění. Celkový úhrn příspěvků je omezen na maximálně 24 000 Kč za zdaňovací období. Tato hranice je stejná i pro soukromé životní pojištění.

Bezúplatná plnění poplatník samozřejmě může poskytnout i právnickým či fyzickým osobám z jiného státu Evropské unie nebo státu tvořící Evropský hospodářský prostor. Stále však musí být dodrženy podmínky stanovené ZDP.

Výslednou daň lze snížit o slevy na dani (§ 35ba ZDP). Základní sleva na poplatníka činí 24 840 Kč za zdaňovací období (vztahuje se na poplatníky uvedené v § 2 ZDP, tzn. na rezidenty i nerezidenty). Stejná výše slevy platí i pro manžela (manželku), který s poplatníkem žije ve společné domácnosti, přičemž jeho příjmy za zdaňovací období nepřesahují 68 000 Kč. Pokud je manžel držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se výše slevy na dvojnásobek. Mezi další slevy můžeme zařadit slevu na invaliditu, která má různou výši v závislosti na stupni postižení, nebo slevu na studenta, umístění dítěte či slevu na evidenci tržeb.

Slevu za každé umístění dítěte lze uplatnit maximálně do výše minimální mzdy (§ 35bb ZDP)<sup>5</sup>. Sleva na evidenci tržeb je stanovena na hodnotu 5 000 Kč, přičemž výše slevy na dani může být maximálně kladná částka, kterou získáme rozdílem mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevou na poplatníka (§ 25bc ZDP).

Poplatník, který vyživuje dítě žijící s ním v domácnosti, má nárok na daňové zvýhodnění. Jeho výše se odvíjí od počtu vyživovaných dětí. Daňové zvýhodnění snižuje výši daňové povinnosti, která již byla upravena o slevy na dani. Je-li daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost, vzniká daňový bonus, který poplatník dostane od finančního úřadu zpět, a tudíž jeho daňová povinnost bude nulová.

Pro uplatnění daňového bonusu však existují dvě základní podmínky. Tou první je omezení výše daňového bonusu. Pokud chce poplatník daňový bonus uplatnit, jeho výše musí být v rozmezí od 100 Kč do 60 300 Kč ročně. Druhá podmínka stanoví, že daňový bonus lze uplatnit, jen pokud poplatník za dané zdaňovací období dosáhl příjmů alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy (§35c ZDP).

U nerezidentů lze základ daně snížit o NČZD za předpokladu, že je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo státu tvořící Evropský hospodářský prostor a jeho příjmy ze zdrojů na území České republiky činí alespoň 90 % všech jeho příjmů, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny nebo je z nich vybírána daň podle zvláštní sazby daně (§ 15 odst. 9 ZDP).

Daňové přiznání musí poplatník podat do tří měsíců po skončení zdaňovacího období místně příslušnému finančnímu úřadu. Tato lhůta se prodlužuje až na šest měsíců po skončení

---

<sup>5</sup> Pro rok 2019 je výše minimální mzdy stanovena na 13 350 Kč.

zdaňovacího období, pokud daňové přiznání pro poplatníka zpracovává daňový poradce (§ 136 odst. 1 a 2 DR).

V letošním i následujícím roce by mělo dojít v oblasti mezinárodního zdanění k několika změnám, které jsou zachyceny ve Sněmovním tisku 206. Jednou z těchto změn je rozšíření oznamovací povinnosti pro mezinárodní výměnu informací v daňových záležitostech (§ 38d odst. 3 ZDP) o nově vzniklý § 38da. Dle něj oznámení podávají plátcí, jež vyplácejí příjmy daňovému nerezidentovi ze zdrojů v České republice, ze kterých je daň vybírána zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP). Tato skutečnost se vztahuje jak na osvobozené příjmy, tak také na příjmy, které dle mezinárodní smlouvy nepodléhají zdanění v České republice. Ustanovení § 38da se nevztahuje na osvobozené příjmy a na příjmy, které v České republice nepodléhají zdanění za kalendářní měsíc v souhrnu nepřekročí částku 100 000 Kč. Dále se znění tohoto zákona nevztahuje na příjmy dle § 6 odst. 4 ZDP.

Pro rok 2020 jsou na poli mezinárodního zdanění plánovány změny ve smyslu implementace směrnice ATAD (Směrnice Rady EU 2016/1164, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem), která musí být ve všech členských zemích Evropské unie účinná od 1. 1. 2019. V České republice došlo k vyhlášení zákona dne 27. 3. 2019 ve Sbírce zákonů (částka 37 číslo 80/2019 Sb.). Cílem této směrnice je usměrnit agresivní daňové plánování. Směrnice je určena primárně pro právnické osoby, ale v některých zemích se může týkat rovněž fyzických osob. Směrnice určuje jen minimální pravidla pro ochranu, tzn., že daná země si může určit přísnější pravidla (Sněmovní tisk 206).

Směrnice se zabývá oblastí omezení odečitatelnosti úroků, zdaněním při odchodu, obecnými pravidly proti zneužívání (GAAR), pravidly proti zdaňování ovládaných zahraničních společností a pravidly proti hybridním nesouladům EU. Na poslední zmíněnou oblast se nyní blíže zaměříme.

Hybridní nesoulady vznikají v důsledku rozdílné právní úpravy v jednotlivých zemích, např. v jedné zemi se jedná o platbu úroků, ale druhá země vnímá platbu jako dividendy. Následkem toho dojde buď k dvojímu odpočtu, nebo k odpočtu bez zahrnutí. Dvojí odpočet nastává, pokud určitá položka sníží základ daně ve dvou zemích, přičemž příjmy, které s touto položkou souvisejí, nejsou do základu daně zahrnuty. K odpočtu bez zahrnutí dojde za předpokladu, kdy jedna položka v dané zemi sníží základ daně, ale v druhé zemi nedojde k jejímu zahrnutí do základu daně (např. v jedné zemi se jedná o daňově uznatelný výdaj, zatímco druhá země vnímá danou položku jako osvobozený příjem).



### 2.5.1 Příjmy ze samostatné činnosti

Jak bylo řečeno výše, k dani z příjmů fyzických osob se váže hned několik druhů příjmů. Těmi zřejmě nejčastějšími příjmy jsou příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti. Dále zde řadíme příjmy z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy. Nyní se blíže podíváme na příjmy ze samostatné činnosti. Mezi tyto příjmy spadají příjmy uvedeny v § 7 ZDP. Jedná se např. o příjem z živnostenského podnikání, příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví a autorských práv atp.

Základem daně z příjmu fyzických osob je rozdíl mezi příjmy a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení. Poplatník si může vybrat, zdali využije skutečné výdaje nebo výdaje stanovené procentem z příjmů. Procentní sazby u jednotlivých příjmů zobrazuje Tab. 2.2.

Tab. 2.2 – Přehled sazeb u výdajů procentem z příjmů

<i>Druh příjmů</i>	<i>Sazba</i>	<i>Maximální výdaj</i>
Příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy z živnostenského řemeslného podnikání	80 %	800 000 Kč
Příjmy ze živnostenského podnikání	60 %	600 000 Kč
Příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku	30 %	300 000 Kč
Jiné příjmy ze samostatné činnosti <sup>6</sup>	40 %	400 000 Kč

Zdroj: § 7 ZDP, vlastní zpracování

### 2.5.2 Příjmy z kapitálového majetku

Dále si představíme příjmy z kapitálového majetku. Mezi tyto příjmy dle § 8 ZDP patří například podíly na zisku z obchodní korporace, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem, dávky doplňkového penzijního spoření nebo plnění ze soukromého životního pojištění. Příjmy z kapitálového majetku tvoří také různé druhy úroků. Může se jednat o úroky z držby cenných papírů, úroky z peněžních prostředků na účtu, který není určen k podnikání či úroky z poskytnutých úvěrů a zápůjček.

## 2.6 Daň z příjmů fyzických osob v Nizozemském království

Nizozemské království jakožto federativní konstituční monarchie se skládá ze čtyř zemí – Nizozemska, Curaçaa, Aruby a Svatého Martina (jen jižní část ostrova, severní část náleží Francii). Posledním třem zmíněným zemím náleží částečně oddělený status. Po rozpadu Nizozemských Antil 10. října 2010 vznikly speciální municipality spadající pod Nizozemsko

<sup>6</sup> Kromě podílu společníka v.o.s. a komplementáře k.s. na zisku a také kromě příjmu autora za příspěvek do novin, časopisu, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, pokud úhrn příjmů od téhož plátce v kalendářním měsíci nepřesáhne 10 000 Kč.

(někdy označovány také jako BES ostrovy) – Bonaire, Svatý Eustach a Saba (Kolektiv autorů, 2018).

Zajímavostí je, že nizozemské daňové právo se nevztahuje na ostatní části království, tj. na Curaçao, Arubau, Svatého Martina. Co se týče BES ostrovů, záleží na smluvním ujednání mezi Nizozemskem a příslušným smluvním partnerem. Od roku 2016 je mezi ostrovem Curaçao a Nizozemskem aplikovatelná smlouva o dani z příjmu (pro ostrov Svatý Martin totéž platí od roku 2017). Otázky týkající se dvojího zdanění s ohledem na Nizozemské království se týkají rovněž i Aruby (Kolektiv autorů, 2018).

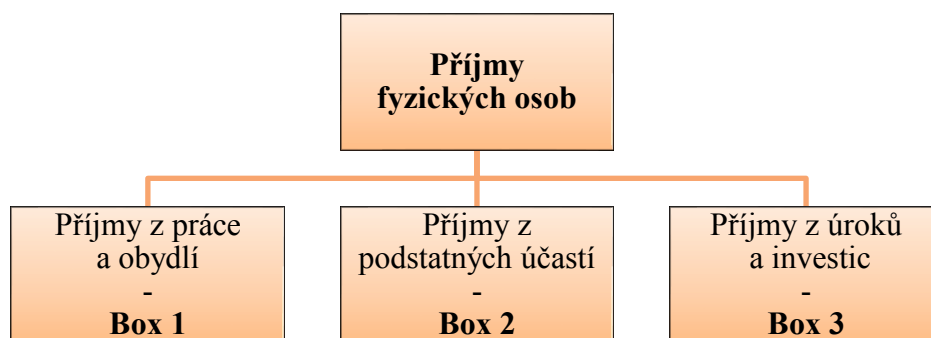
Daň z příjmů fyzických osob je uvalena na rezidenty Nizozemska, ale také na nerezidenty, pokud mají příjmy ze zdrojů v Nizozemsku. Na daňové nerezidenty se také vztahuje daň na penzijní připojištění, platby sociálního zabezpečení a ostatní pravidelné platby pojistného. Na daňové nerezidenty se vztahují stejná pravidla i daňové sazby jako na daňové rezidenty. V nizozemském daňovém právu však není jasná definice, která by vyjadřovala rezidentství. Rezidentství se posuzuje podle okolností, kterými může být např. trvalé bydliště, místo, kde manžel(ka) s dětmi žijí či místo, kde má daná osoba ekonomické či osobní vztahy (Kolektiv autorů, 2018).

### 2.6.1 Rozdělení příjmů a sazby daně

Příjmy manželů se zdaňují zvlášť. Týká se to příjmů ze zaměstnání, profesních a obchodních příjmů. Je zde i možnost zdanit určité příjmy jen u jednoho z manželů. Jedná se např. o významné podíly, úspory či investice. Jestliže však manželé spolu permanentně žijí odděleně, zdaňují jakýkoliv druh příjmů vždy zvlášť (Kolektiv autorů, 2018).

V Nizozemsku jsou zdanitelné příjmy rozděleny do tří oblastí, tzv. boxů, které jsou názorně zobrazeny na Obr. 2.8.

Obr. 2.8 – Rozdělení příjmů fyzických osob v Nizozemsku



Zdroj: Nerudová (2014, s. 278), vlastní zpracování

První box je vztažen k příjmům ze zaměstnání a obydlí. Druhý box se týká příjmům z podstatného podílu ve společnosti a třetí box je určen pro příjmy z úspor a investic. Bližší členění jednotlivých zdrojů příjmů je zobrazeno v Tab. 2.3.

Tab. 2.3 – Členění jednotlivých příjmů

Box1	Box 2	Box 3
Zaměstnání (současné i minulé)	Držba podstatného podílu v akciové společnosti (> 5 %)	Úroky
Podnikání	Dividendy	Příjmy z pronájmu nemovitosti???
Opakující se platby a důchody od pojišťoven	Kapitálové zisky	Cenné papíry
Opakující se platby od státu		Spotřebitelské půjčky
Příjmy z nájmu a pronájmu (obydlí)		Úvěry

Zdroj: Šíroký (2018, s. 293), Kolektiv autorů, (2018, s. 814), Nerudová (2014, s. 278), vlastní zpracování

Ke zdanitelným příjmům z obydlí (box 1) je třeba navíc ještě přičíst 0,70 % z tržní hodnoty tohoto obydlí. U držby podstatného podílu (box 2) nezáleží, zda poplatník vlastní podíl sám nebo s manželkou. Rovněž nezáleží, zda se jedná o podíl ve společnosti, která se nachází v zemi rezidenta či nikoliv (Kolektiv autorů, 2018).

Od základu daně z práce a obydlí si poplatník může odečíst osobní nezdanitelnou část, která zahrnuje výživné, náklady na vzdělání atp. Jestliže však tento základ není dostatečně vysoký, může poplatník tuto částku odečíst od základu daně z úroků a investic a následně ze základu daně z podstatných účastí. Z částky získané součtem příjmů z prvního a druhého boxu poplatník může odečíst:

- úroky z hypotečního úvěru na bydlení,
- výživné na děti,
- výdaje na léčení (pro osoby s chronickým onemocněním či s hendikepem),
- výdaje na další vzdělávání poplatníka
- dary institucím (Nerudová, 2014).

Je důležité vzít v potaz skutečnost, že každý z boxů je zdaňován zvlášť. V otázce vzniku ztráty je v Nizozemsku uplatňováno pravidlo, kdy ztráta z jednoho boxu nemůže být započtena proti zisku z jiných boxů. Záporný příjem ze zdroje v boxu 1 může být započten

proti pozitivnímu příjmu z jiného zdroje rovněž z boxu 1. Pokud nelze daný příjem zařadit do žádného z výše zmíněných boxů, jedná se o příjem osvobozený (Šíroky, 2018).

Pro první box je uplatňována progresivní sazba daně, jež je znázorněna v Tab. 2.4. Jak můžeme vidět, sazba daně se pohybuje v rozmezí mezi 8,90 % až do 51,95 %. K prvnímu a druhému pásmu se váže sociální pojištění, jehož výše je stanovena na 27,65 %.

Tab. 2.4 – Progresivní zdanění příjmů pro zdaňovací období roku 2018

Zdanitelný příjem (€)		Sazba daně (%)	Celkově za pásmo (€)
od	Do		
-	20 142	8,90	1 792
20 142	33 994	13,20	1 828
33 994	68 507	40,85	14 098
68 507		51,95	

Zdroj: Tax Consultants International B.V.: Dutch tax rates 2018 – Individuals (2018), vlastní zpracování

Pro následující zdaňovací období, tj. rok 2019 došlo u boxu 1 k úpravě výše hraničních příjmů a s tím souvisejících daňových sazeb. Tyto změny jsou zachyceny v Tab. 2.5. V případě zdanitelného příjmu se výše hranice zvýšila pouze u prvních dvou částek, přičemž k většímu nárůstu došlo u druhého příjmového pásma. Třetí pásmo zůstalo nezměněno. U sazeb daně došlo ke zvýšení jen v prvním pásmu a to pouze o 0,1 procentního bodu. Ve všech ostatních pásmech se sazby daně snížily. Největší a zároveň stejné snížení postihlo druhé a třetí pásmo, kdy byla sazba daně snížena o 2,75 procentních bodů.

Tab. 2.5 – Progresivní zdanění příjmů pro zdaňovací období roku 2019

Zdanitelný příjem (€)		Sazba daně (%)	Celkově za pásmo (€)
od	Do		
-	20 384	9,00	1 834
20 384	34 300	10,45	1 454
34 300	68 507	38,10	13 032
68 507		51,75	

Zdroj: PwC: Netherlands Individual – Taxes on personal income (2018), vlastní zpracování

Nyní se blíže podíváme na box 2. Zdroje příjmů jsou v tomto případě zdaněny rovnou sazbou daně ve výši 25 %. Ztráty a náklady vztahující se k podstatné účasti jsou odčitatelné od příjmu z téhož boxu. Navíc 25 % z přebytku lze započítat proti dani splatné v boxu 1.

Rovněž v boxu 3 jsou příjmy zdaňovány rovnou sazbou daně. Daňová sazba v tomto případě činí 30 %. Sazba daně se určuje dle váženého národního výnosu z čistých aktiv. K boxu 3 se neváží žádné odčitatelné výdaje (Kolektiv autorů, 2018).

Všechny výdaje potřebné k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které se vztahují k boxu 1 a boxu 2 lze od příjmů odečíst. V otázce boxu 3 lze od základu daně odečíst různé závazky. Dle nizozemských podmínek jsou všechny závazky, týkající se fyzické osoby odečitatelné s výjimkou hypotéky vážící se k domu, kde plátce bydlí, závazků s trváním kratším než jeden rok a závazků, které nejsou nárokovatelné popř. závazků, které souvisejí s plátcovou společností. Dividendy jsou zdaňovány 15% srážkovou daní. Naproti tomu úroky a licenční poplatky srážkové dani nepodléhají (Kolektiv autorů, 2018).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání se podává do 1. května následujícího zdaňovacího období (Kolektiv autorů, 2018).

### **2.6.2 Benefity a příspěvky**

Odpovědnost v oblasti daní přísluší daňovému úřadu (Belastingdienst), který je součástí ministerstva financí. Jeho odpovědnost spočívá v oblasti posuzování daní i jejich výběru, a také má na starosti cla. Dále jsou oprávněny vybírat daně městské rady, které shromažďují turistické, odpadové i majetkové daně. Nizozemská vláda prostřednictvím daňového úřadu poskytuje svým obyvatelům různé benefity či příspěvky, které se týkají např. oblastí zdravotního pojištění, bydlení nebo dětí (Intercompany Solutions, 2018).

Nizozemské zdravotní pojištění je povinné. Lidé, kteří disponují nízkým příjmem, obdrží od nizozemské vlády příspěvek na zdravotní péči. Výše příspěvku je různá v závislosti na velikosti příjmů viz Příloha 3. Rozlišuje se situace, kdy daňový poplatník žije sám a kdy žije s partnerem, příjmy domácností plynou od více osob. U první možnosti hrubé příjmy nesmí překročit částku 28 720 € za rok. V případě druhé možnosti celkové příjmy nesmí překročit 35 996 € za rok. Dále je zohledňována výše majetku, která u poplatníka-jednotlivce nesmí překročit 113 415 €. U příjmů od více osob je hranice stanovena na 143 415 € (IamExpat, 2018).

Příspěvky v oblasti bydlení jsou poskytovány v závislosti na několika kritériích, kterými jsou věk, měsíční nájem a pravidelný příjem a samozřejmě statut domácnosti (single vs. partner). Bližší informace přináší Příloha 3 (IamExpat, 2018).

Příspěvek na děti pokrývá nejrozličnější oblasti. První typ příspěvku pomáhá pokrýt náklady na výchovu dětí. Jeho výše však není jednotná, odvíjí se od věku dítěte (0 až 5 let,

6 až 11 let, 12 až 17 let), viz Příloha 3. Výše příspěvku je stanovena na jedno dítě a jedno čtvrtletí. Pro hendikepované děti jsou částky odlišné (IamExpat, 2018).

Druhý typ příspěvku na děti pomáhá k pokrytí nákladů na ošacení, jídlo a školní výdaje. Jeho výše se dovíjí od velikosti příjmů opět v závislosti na tom, jestli rodič žije s dítětem sám nebo příjmy plynou od obou rodičů (IamExpat, 2018).

Posledním příspěvkem na děti je tzv. příspěvek na péči o děti. Je určen pro ty, kteří pracují, studují nebo navštěvují nějaký kurz. Z příspěvku mohou být hrazeny náklady za umístění dítěte do zájmového kroužku atp. Příspěvek může pokrýt maximálně 230 hodin za měsíc na jedno dítě (IamExpat, 2018).

### **3 Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím**

V této kapitole si na jednotlivých příkladech uvedeme aplikaci SZDZ mezi výše zmíněnými státy. Zpočátku se zaměříme na příjem ve formě dividend, kterým se zabývá článek 10. Následovat bude příjem ve formě úroků, jež je řešen dle článku 11a nakonec v podobě licenčních poplatků dle článku 12.

Příklady budou rozděleny do několika částí. Nejprve bude řešena situace z pohledu českého rezidenta, kdy bude aplikována SZDZ. Poté bude následovat stejná situace, ale za předpokladu, že SZDZ nebyla uzavřena. Dále budou příklady doplněny o existenci stálé provozovny v zahraničí, jejíž vliv je řešen v článku 7 SZDZ. Pro srovnání budou uvedeny i příklady z pohledu nizozemského rezidenta.

Pro přepočítání na českou korunu se použije kurz 25 Kč/€.

#### **3.1 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ z pohledu českého rezidenta**

Český rezident XY podniká v oblasti informačních technologií (poradenství v oblasti informačních technologií – přičemž sám vytvořil software IT2019). Své služby poskytuje jak na území České republiky, tak také v Nizozemsku.

Za dané zdaňovací období uplatnil níže uvedené nezdánitelné části základu daně (§ 15 ZDP), slevy na dani (§ 35ba ZDP) a daňové zvýhodnění (§ 35c ZDP) díky kterým v jeho daňovém přiznání dojde ke snížení základu daně i celkové daňové povinnosti. Kromě příjmů ze zahraničí dosáhl i příjmů ze samostatné výdělečné činnosti.

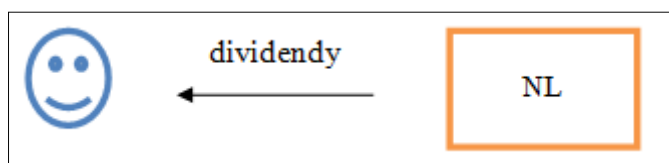
- Poplatník poskytl místní škole bezúplatné plnění ve výši 5 000 Kč.
- Za dané zdaňovací období byl jedenkrát darovat krev.
- Poplatník si dále přispívá na pensijní připojištění, kdy na příspěvku zaplatil 10 000 Kč.
- S poplatníkem ve společné domácnosti žije jeho manželka a jedno nezletilé dítě.
- Manželka si brigádně přivydělává a za zdaňovací období dosáhla příjmů 50 000 Kč.
- Dítě navštěvuje předškolní zařízení. Výdaje vynaložené na umístění dítěte činily 6 000 Kč.

- V roce 2018 dosáhl příjmů ze samostatné činnosti ve výši 1 000 000 Kč (jsou zde zahrnuty celosvětové příjmy) a jeho výdaje činily 400 000 Kč (stanoveny procentem z příjmů – 40 %).
- Rovněž je akcionářem nizozemské společnosti A. Společnost dosáhla zisku, přičemž představenstvo společnosti rozhodlo o výplatě dividend a akcionáři s touto výplatou souhlasili. Výše dividend činila 120 €.
- Téhož roku poskytl svému nizozemskému příteli B půjčku. Ten společně s úhradou půjčeného obnosu uhradil i úroky ve výši 10 €.
- Dále český podnikatel pronajal na dobu tří let nizozemskému rezidentovi C licenci ke svému software IT2019, který slouží pro skladovou evidenci zásob. Dle smlouvy o pronájmu nájemce může software užívat výhradně k výdělečné činnosti, přičemž pronajímatel na nájemce nepřevodl veškerá práva. Za pronájem licence pronajímatel obdržel 500 €.

Nejprve se zaměříme na výpočty daňových povinností u jednotlivých příjmů ze zahraničí. Při výpočtu budeme postupovat podle vzorce (2.4).

První příjem činily dividendy, viz Schéma 3.1. Dle SZDZ mohou být dividendy zdaněny v Nizozemsku, kde je uplatňována 15% srážková daň.

Schéma 3.1 – Výplata dividend českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Tento výsledek však nemůžeme chápat jako konečný, jelikož v článku 10 odst. 2 SZDZ je podmínka, která výši daně omezuje na maximálně 10 % hrubé výše dividend. Musíme tudíž toto ustanovení aplikovat a upravit výši daně.

$$\text{Daň dle SZDZ} = 120 \text{ €} \cdot 0,10 = \mathbf{12 \text{ €}} \rightarrow \text{limit daně}$$

Jelikož byly dividendy zdaněny u zdroje, český rezident musí tuto skutečnost zohlednit. Jak bylo řečeno v kap. 2.4.1., český rezident si dividendy zahrne do daňového



přiznání, kde uplatní metodu prostého zápočtu prostřednictvím Přílohy č. 3k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále jen Příloha č. 3), díky které dojde k zamezení dvojího zdanění. Následně také vyplní Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění (dále jen Seznam). V daňovém přiznání se však musí všechny částky uvést v české měně, proto dojde k přepočtu, viz Tab. 3.1.

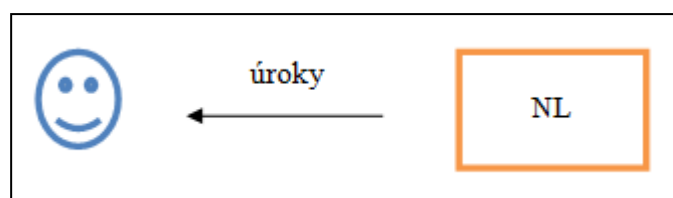
Tab. 3.1 – Přepočet dividend

Dividendy	Daň dle nizozemského zákona – 15 %	Daň dle SZDZ – 10 %
120 €	18 €	12 €
3 000 Kč	450 Kč	300 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Dalším příjmem byl příjem ve formě úroků, jak je znázorněno ve Schématu 3.2. Úrokový příjem činil 10 €. V oblasti úroků se postupuje dle článku 11 SZDZ. Podle tohoto článku budou úroky zdaněny v České republice, kde je aplikována 15% sazba daně. Tzn., že úroky budou zahrnuty do dílčího základu daně z kapitálového majetku (§ 8 ZDP). Rovněž musí dojít k přepočtu na českou měnu, viz Tab. 3.2.

Schéma 3.2 – Výplata úroků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle SZDZ} = 10 \text{ €} \cdot 0,15 = 1,5 \text{ €} \doteq 1 \text{ €}$$

Tab. 3.2 – Přepočet úroků

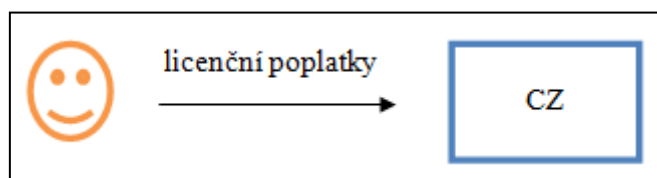
Úroky	Daň dle SZDZ – 15 %
10 €	1 €
250 Kč	25 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední zahraniční příjem tvořily licenční poplatky ve výši 500 €, což znázorňuje Schéma 3.3. Daň se tedy vypočte dle článku 12 SZDZ. Smlouva připouští zdanění ve státě zdroje, avšak na licenční poplatky se v Nizozemsku nevztahuje srážková daň. Český rezident

licenční poplatky obdržel v rámci své podnikatelské činnosti, tudíž dojde ke zdanění prostřednictvím boxu 1, kde je aplikována progresivní sazba daně. Výše příjmu odpovídá prvnímu pásmu, takže bude použita sazba daně ve výši 8,9 %. SZDZ ale omezuje výši daně z licenčních poplatků na maximálně 5 %. Také licenční poplatky je třeba převést na českou měnu, viz Tab. 3.3.

Schéma 3.3 – Výplata licenčních poplatků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,089 \doteq \mathbf{44 \text{ €}}$$

$$\text{Daň dle SZDZ} = 500 \text{ €} \cdot 0,05 \doteq \mathbf{25 \text{ €}} \rightarrow \text{limit daně}$$

Tab. 3.3 – Přepočet licenčních poplatků

Licenční poplatky	Daň dle nizozemského zákona – 8,9 %	Daň dle SZDZ – 5 %
500 €	44 €	25 €
12 500 Kč	1 100 Kč	625 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Český rezident musí pro potřeby zamezení dvojího zdanění získat potvrzení od zahraničního správce daně, ve kterém bude uveden zdroj příjmů, výše základu daně, výše daně a správnost jejího výpočtu v zahraničí.

Jak bylo řečeno v kap. 2.2.3, pro zamezení dvojího zdanění slouží Příloha č. 3, pomocí které se aplikuje metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Poplatník zde uvede příjmy ze zahraničí a výši daně, kterou v zahraničí uhradil. Následně také vyplní Seznam, do kterého uvede identifikační údaje zahraničního správce daně, stát, ze kterého příjem plynul, daň zaplacenou v zahraničí (v zahraniční i české měně) a velikost příjmů ze zahraničí. Nejprve budou uvedeny výpočty potřebné pro vyplnění Přílohy č. 3.

$$\text{Příjmy ze zdrojů v zahraničí} = 3\,000 + 12\,500 = \mathbf{15\,500 \text{ Kč}}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = 300 + 1\,100 = \mathbf{925 \text{ Kč}}$$

Pro výpočet daně použijeme koeficient zápočtu, který se vypočte dle vzorce (2.1).

$$koef. zápočtu = \left( \frac{15\,500 - 0}{603\,250} \right) \cdot 100 = 2,57$$

Následně musíme zjistit, jakou maximální částku daně, kterou český rezident zaplatil v zahraničí, můžeme započíst. Výpočet provedeme dle vzorce (2.2).

$$max. částka daně = \frac{(87\,780 + 0) \cdot 2,58}{100} = 2\,256 \text{ Kč}$$

Na závěr zjistíme dle vzorce (2.3) částku daně, kterou přeneseme na řádek 58 čtvrtého oddílu daňového priznání. Jedná se o daň před uplatněním slev.

$$vypočtená částka = (87\,300 + 0) - 925 = 86\,855 \text{ Kč}$$

Výše zmíněné hodnoty můžeme vyjádřit pomocí Tab. 3.4.

Tab. 3.4 – Výňatek z Přílohy č. 3

Číslo řádku	Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu	Kč
ř. 321	Příjmy ze zdrojů v zahraničí	15 500
ř. 322	Výdaje	0
ř. 323	Daň zaplacená v zahraničí	925
ř. 324	Koeficient zápočtu	2,57
ř. 325	Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat	2 256
ř. 326	Daň uznaná k zápočtu	925
ř. 328	Daň neuznaná k zápočtu	0
ř. 320	Výsledná částka	86 855

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

Dále dojde k vyplnění Seznamu, který znázorňuje Tab. 3.5.

Tab. 3.5 – Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění

Řádek	Identifikační údaje	Stát zdroje příjmů	Zaplacená daň (€)	Daň (Kč)	Příjmy (Kč)
1	Belastingdienst 5600 PJ Eindhoven	NL	37	925	15 500

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

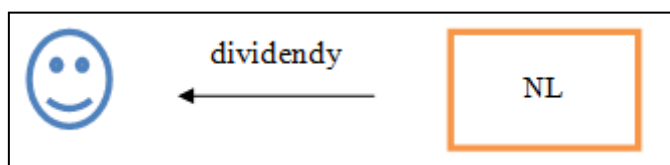
### 3.2 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu absence SZDZ z pohledu českého rezidenta

Nyní se podíváme, jak by stejný příklad vypadal za předpokladu, že by dané země mezi sebou neměly podepsanou SZDZ. Nejdříve opět budeme směřovat pozornost na výpočet daňové povinnosti u zahraničních příjmů. Nebudeme však vyplňovat Přílohu č. 3, protože nebudeme zohledňovat možnost zápočtu daně zaplacené v zahraničí a tím pádem ani Seznam.

Náš předpoklad, kdy nebereme v potaz SZDZ nemění nic na tom, že český rezident bude v daňovém přiznání uplatňovat NČZD, slevy na dani a daňové zvýhodnění.

Začneme příjmem ve formě dividend, který českému rezidentovi plynul ze zahraničí, viz Schéma 3.4. Výplata dividend byla stanovena na 120 €.

Schéma 3.4 – Výplata dividend českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

Jak již víme, v Nizozemsku je na dividendy uvalená srážková daň ve výši 15 %.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Český rezident si dividendový výnos zahrne do dílčího základu daně dle § 8 ZDP. Jedná se o příjem, tudíž dojde také k jeho zdanění v České republice, kde jsou příjmy zdaněny 15% sazbou daně.

$$\text{Daň dle českého zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Vidíme, že jeden příjem byl zdaněn dvakrát, kdy celková daň činí 36 €. Také již víme, že se údaje do daňového přiznání uvádějí v české měně, proto dojde k přepočtu z € na českou korunu, viz Tab. 3.6.

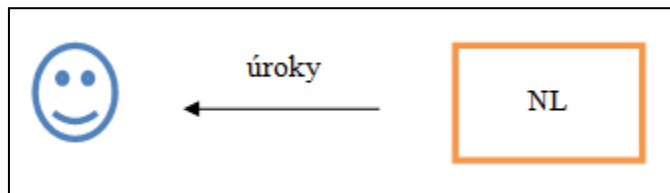
Tab. 3.6 – Přepočet dividend

Dividendy	Daň dle nizozemského zákona – 15 %	Daň dle českého zákona – 15 %	Daň celkem
120 €	18 €	18 €	36 €
3 000 Kč	450 Kč	450 Kč	900 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Dále se zaměříme na příjem ve formě úroků, který český rezident obdržel od nizozemského rezidenta, jak je znázorněno ve Schématu 3.5. Výše úroků činila 10 €.

Schéma 3.5 – Výplata úroků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

V Nizozemsku se na úroky nevztahuje srážková daň. Přesto budou úroky v Nizozemsku zdaněny prostřednictvím daňového přiznání. V České republice český rezident zahrne příjem ve formě úroků do dílčího základu daně dle § 8 ZDP a uvede jej v české měně, viz Tab. 3.7. Dojde tedy ke zdanění úroků 15% sazbou daně, tzn., že i úrokový příjem bude zdaněn dvakrát.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,30 \div 3 \text{ €}$$

$$\text{Daň dle českého zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,15 \div 1 \text{ €}$$

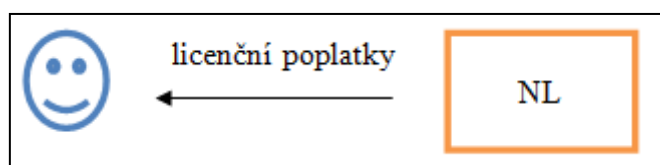
Tab. 3.7 – Přepočet úroků

Úroky	Daň dle nizozemského zákona – 30 %	Daň dle českého zákona – 15 %	Daň celkem
10 €	3 €	1 €	4 €
250 Kč	75 Kč	25 Kč	100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

A nakonec se zaměříme na licenční poplatky. Jejich výše byla stanovena na 500 €. Stejně jako na úroky, tak také na licenční poplatky se v Nizozemsku nevztahuje srážková daň, avšak budou zdaněny prostřednictvím daňového přiznání.

Schéma 3.6 – Výplata licenčních poplatků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,089 = 44 \text{ €}$$

Český rezident si licenční poplatky zahrne do dílčího základu daně dle § 7 a zdaní 15% sazbou daně.

$$\text{Daň dle českého zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,15 = 75 \text{ €}$$

Tab. 3.8 – Přepoččet licenčních poplatků

Licenční poplatky	Daň dle nizozemského zákona – 8,9 %	Daň dle českého zákona – 15 %	Daň celkem
500 €	44 €	75 €	119 €
12 500 Kč	1 100 Kč	1 875 Kč	2 975 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze vidět, když mezi danými státy nebyla podepsaná SZDZ, k dvojímu zdanění došlo jak v případě dividend, tak také úroků a licenčních poplatků.

### 3.3 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ a stálé provozovny z pohledu českého rezidenta

Na dalších příkladech si uvedeme, jak by se postupovalo za předpokladu, že by český rezident měl v Nizozemsku stálou provozovnu – kancelář. Zadání příkladu je obdobné.

Český rezident XY podniká v oblasti informačních technologií (poradenství v oblasti informačních technologií – přičemž sám vytvořil software IT2019). Své služby poskytuje jak na území České republiky, tak také v Nizozemsku, kde má stálou provozovnu, na jejímž základě došlo k výplatě dividend, úroků i licenčních poplatků.

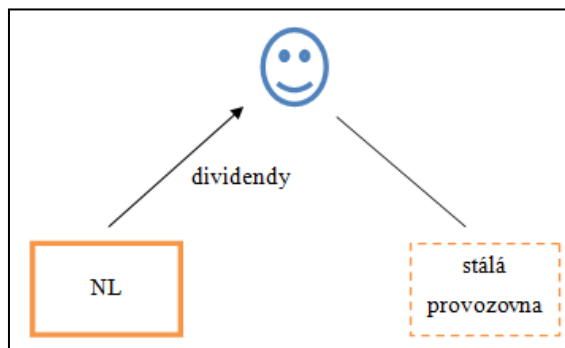
Za dané zdaňovací období uplatnil níže uvedené nezdánitelné části základu daně (§ 15 ZDP), slevy na dani (§ 35ba ZDP) a daňové zvýhodnění (§ 35c ZDP) díky kterým v jeho daňovém přiznání dojde ke snížení základu daně i celkové daňové povinnosti. Kromě příjmů ze zahraničí dosáhl i příjmů ze samostatné výdělečné činnosti.

- Poplatník poskytl místní škole bezúplatné plnění ve výši 5 000 Kč.
- Za dané zdaňovací období byl jedenkrát darovat krev.
- Poplatník si dále přispívá na pensijní připojištění, kdy na příspěvku zaplatil 10 000 Kč.
- S poplatníkem ve společné domácnosti žije jeho manželka a jedno nezletilé dítě.

- Manželka si brigádně přivydělává a za zdaňovací období dosáhla příjmů 50 000 Kč.
- Dítě navštěvuje předškolní zařízení. Výdaje vynaložené na umístění dítěte činily 6 000 Kč.
- V roce 2018 dosáhl příjmů ze samostatné činnosti ve výši 1 000 000 Kč (jsou zde zahrnuty celosvětové příjmy) a jeho výdaje činily 400 000 Kč (stanoveny procentem z příjmů - 40 %).
- Rovněž je akcionářem nizozemské společnosti A. Společnost dosáhla zisku, přičemž představenstvo společnosti rozhodlo o výplatě dividend a akcionáři s touto výplatou souhlasili. Výše dividend činila 120 €.
- Téhož roku stálá provozovna poskytla nizozemskému rezidentovi půjčku. Ten společně s úhradou půjčeného obnosu uhradil i úroky ve výši 10 €.
- Dále český podnikatel pronajal na dobu tří let nizozemskému rezidentovi C licenci ke svému software IT2019, který slouží pro skladovou evidenci zásob. Dle smlouvy o pronájmu nájemce může software užívat výhradně k výdělečné činnosti, přičemž pronajímatel na nájemce nepřevodil veškerá práva. Za pronájem licence pronajímatel obdržel 500 €.

Stejně jako v předešlých příkladech začneme příjmem ve formě dividend, jak znázorňuje Schéma 3.7. Jaký vliv na zdanění má stálá provozovna je řešeno v článku 7 SZDZ. Dle něj může dojít ke zdanění v Nizozemsku (ale jen v tom rozsahu, v jakém lze dividendy přičítat této stálé provozovně).

Schéma 3.7 – Výplata dividend českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

Jak bylo dříve zmíněno, v Nizozemsku se na dividendy vztahuje 15% srážková daň. Nyní však nelze aplikovat článek 10 odst. 2 (omezení výše daně), jelikož odst. 7 stejného článku omezení v souvislosti se stálou provozovnou nepřipouští. Jako v předešlých příkladech, i zde dojde k přepočtu na českou měnu, viz Tab. 3.9.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

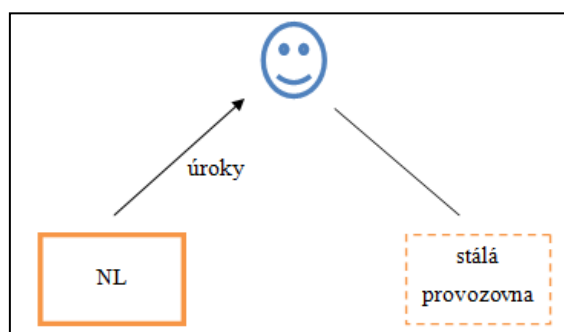
Tab. 3.9 – Přepočet dividend

Dividendy	Daň dle nizozemského zákona – 15 %
120 €	18 €
3 000 Kč	450 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V oblasti úroků je řešení následující. Jelikož jsou úroky spjaty se stálou provozovnou, viz Schéma 3.8, budeme postupovat také dle článku 7 SZDZ, tzn., že úroky podléhají zdanění v Nizozemsku, pouze však v takovém rozsahu, v jakém je lze stále provozovně přičíst.

Schéma 3.8 – Výplata úroků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

V Nizozemsku se na úroky nevztahuje srážková daň. Český rezident zahrne úrokový příjem do boxu 3, kde je aplikovaná rovná sazba daně ve výši 30 %. Přepočet na českou měnu je znázorněn pomocí Tab. 3.10.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,30 = \mathbf{3 \text{ €}}$$

Tab. 3.10 – Přepočet úroků

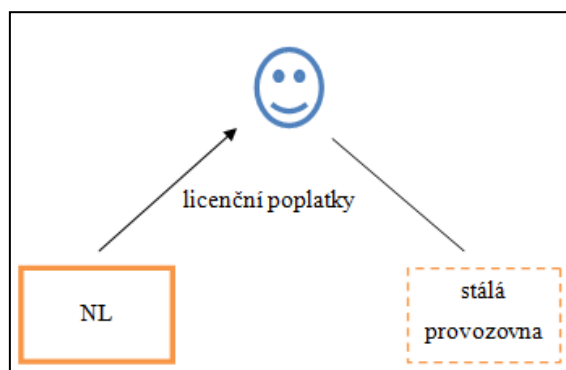
Úroky	Daň dle nizozemského zákona – 30 %
10 €	3 €
250 Kč	75 Kč

Zdroj: vlastní zpracování



Na závěr dojde ke zdanění licenčních poplatků, viz Schéma 3.9. Také v této situaci budou licenční poplatky zdaněny v Nizozemsku, jelikož v Nizozemsku je stálá provozovna umístěna. Srážková daň se však na licenční poplatky nevztahuje. Český rezident zahrne licenční příjmy do boxu 1 a bude aplikovat sazbu daně z prvního pásma. Pro potřeby českého daňového přiznání dojde k přepočtu na českou měnu, viz Tab. 3.11.

Schéma 3.9 – Výplata licenčních poplatků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,089 \doteq 44 \text{ €}$$

Tab. 3.11 – Přepočet licenčních poplatků

Licenční poplatky	Daň dle nizozemského zákona – 8,9 %
500 €	44 €
12 500 Kč	1 100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vidíme, u všech tří příjmů dojde ke zdanění v Nizozemsku, jelikož je v Nizozemsku umístěna stálá provozovna českého rezidenta. Jelikož český rezident má povinnost zdanit celosvětové příjmy, v daňovém přiznání bude aplikována metoda zápočtu prostřednictvím Přílohy č. 3., aby nedošlo k dvojímu zdanění. Poplatník zde uvede příjmy ze zahraničí a výši daně, kterou v zahraničí uhradil.

$$\text{Příjmy ze zdrojů v zahraničí} = 3\,000 + 250 + 12\,500 = \mathbf{15\,750 \text{ Kč}}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = 450 + 75 + 1\,100 = \mathbf{1\,625 \text{ Kč}}$$

Pro výpočet daně použijeme koeficient zápočtu, který se vypočte dle vzorce (2.1).

$$koef. zápočtu = \left( \frac{15\,750 - 0}{603\,250} \right) \cdot 100 = 2,61$$

Dále musíme zjistit maximální částku daně zaplacenou v zahraničí, kterou lze započíst. Výpočet provedeme dle vzorce (2.2).

$$max. částka daně = \frac{(87\,780 + 0) \cdot 2,61}{100} = 2\,291 \text{ Kč}$$

Na závěr zjistíme dle vzorce (2.3) částku daně, kterou přeneseme na řádek 58 čtvrtého oddílu daňového přiznání. Jedná se o daň před uplatněním slev.

$$vypočtená částka = (87\,780 + 0) - 1\,625 = 86\,155 \text{ Kč}$$

Výše zmíněné hodnoty můžeme vyjádřit pomocí Tab. 3.16.

Tab. 3.12 – Výňatek z Přílohy č. 3

Číslo řádku	Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu	Kč
ř. 321	Příjmy ze zdrojů v zahraničí	15 750
ř. 322	Výdaje	0
ř. 323	Daň zaplacená v zahraničí	1 625
ř. 324	Koeficient zápočtu	2,61
ř. 325	Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat	2 291
ř. 326	Daň uznaná k zápočtu	1 625
ř. 328	Daň neuznaná k zápočtu	0
ř. 320	Výsledná částka	86 155

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

Po vyplnění Přílohy č. 3 bude vyplněn Seznam, jak je znázorněno v Tab. 3.13.

Tab. 3.13 – Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění

Řádek	Identifikační údaje	Stát zdroje příjmů	Zaplacená daň (€)	Daň (Kč)	Příjmy (Kč)
1	Belastingdienst 5600 PJ Eindhoven	NL	65	1 625	15 750

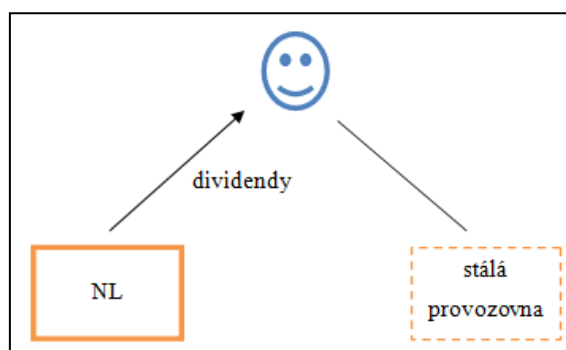
Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

### 3.4 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu stálé provozovny a absence SZDZ z pohledu českého rezidenta

V tomto příkladu se zaměříme také na možnost, kdyby měl český rezident v Nizozemsku stálou provozovnu – kancelář, ale mezi danými zeměmi by nebyla podepsána SZDZ. Také budeme předpokládat, že příjem ve formě dividend, úroků a licenčních poplatků bude plynout stálé provozovně.

Dividendový příjem činil 120 €, viz Schéma 3.10. Jako v předešlých příkladech bude v Nizozemsku uplatněna srážková daň.

Schéma 3.10 – Výplata dividend českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Dále dojde ke zdanění dividend v České republice, kdy budou dividendy zařazeny do § 8 ZDP.

$$\text{Daň dle českého zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Vidíme, že jeden příjem byl zdaněn jak v Nizozemsku tak také v České republice. Celková daňová povinnost činí 36 €, viz Tab. 3.14.

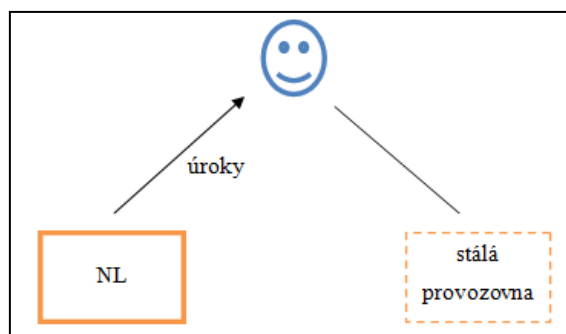
Tab. 3.14 – Přepočet dividend

Dividendy	Daň dle nizozemského zákona – 15 %	Daň dle českého zákona – 15 %	Daň celkem
120 €	18 €	18 €	36 €
3 000 Kč	450 Kč	450 Kč	900 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Nyní přejdeme k příjmu ve formě úroků, viz Schéma 3.11, kdy tento příjem činil 10 €. Stálá provozovna je umístěna v Nizozemsku, tudíž zde také dojde ke zdanění.

Schéma 3.11 – Výplata úroků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

Český rezident zahrne úroky do boxu 3, kde je uplatněna sazba daně ve výši 30 %,

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,30 = 3 \text{ €}$$

Dále český rezident zahrne úrokový příjem do dílčího základu daně dle § 8 ZDP.

$$\text{Daň dle českého zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,15 = 1 \text{ €}$$

Také u úrokového příjmu došlo k dvojímu zdanění s celkovou daňovou povinností 4 €, viz Tab. 3.15.

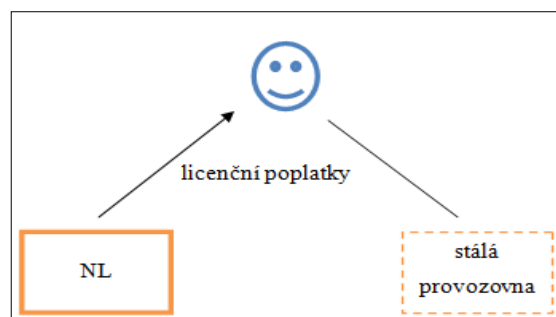
Tab. 3.15 – Přepočet úroků

Úroky	Daň dle nizozemského zákona – 30 %	Daň dle českého zákona – 15 %	Daň celkem
10 €	3 €	1 €	4 €
250 Kč	75 Kč	25 Kč	100 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Posledním příjmem, jak je znázorněno ve Schématu 3.12, jsou licenční poplatky. Rovněž v tomto případě dojde k dvojímu zdanění.

Schéma 3.12 – Výplata licenčních poplatků českému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

V Nizozemsku se licenční poplatky zahrnou do boxu 1, jelikož se váží k podnikatelské činnosti.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,089 \doteq \mathbf{44 \text{ €}}$$

V České republice budou licenční poplatky spadat pod § 7 ZDP. Přepočet na českou měnu je zachycen v Tab. 16.

$$\text{Daň dle českého zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{75 \text{ €}}$$

Tab. 3.16 – Přepočet licenčních poplatků

Licenční poplatky	Daň dle nizozemského zákona – 8,9 %	Daň dle českého zákona – 15 %	Daň celkem
500 €	44 €	75 €	119 €
12 500 Kč	1 100 Kč	1 875 Kč	2 975 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

### 3.5 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ z pohledu nizozemského rezidenta

Nyní se podíváme, jak by totožné situace vypadaly v okamžiku, kdy by příjmy ve formě dividend, úroků a licenčních poplatků plynuly nizozemskému rezidentovi. Výši těchto příjmů budeme opět předpokládat ve stejné výši, jako v předchozích příkladech.

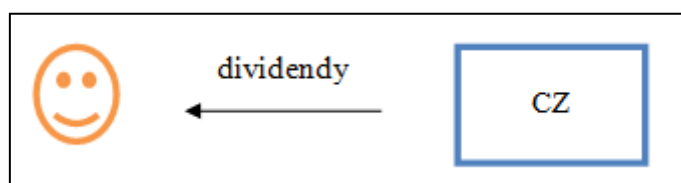
Nizozemský rezident XY podniká v oblasti informačních technologií (poradenství v oblasti informačních technologií – přičemž sám vytvořil software IT2019). Své služby poskytuje jak na území Nizozemska, tak také v České republice.

- Budeme předpokládat, že příjmy nizozemského rezidenta ze zdrojů na území České republiky byly nižší než 90 % jeho celkových příjmů. Z tohoto důvodu nizozemský rezident nemůže v České republice uplatnit nezdánitelné části základu daně.
- V roce 2018 dosáhl příjmů ze samostatné činnosti ve výši 1 000 000 Kč a jeho výdaje činily 400 000 Kč
- Rovněž je akcionářem české společnosti A. Společnost dosáhla zisku, přičemž představenstvo společnosti rozhodlo o výplatě dividend a akcionáři s touto výplatou souhlasili. Výše dividend činila 120 €.
- Téhož roku poskytl svému českému příteli B půjčku. Ten společně s úhradou půjčeného obnosu uhradil i úroky ve výši 10 €.

- Dále nizozemský podnikatel pronajal na dobu tří let českému rezidentovi C licenci ke svému software IT2019, který slouží pro skladovou evidenci zásob. Dle smlouvy o pronájmu nájemce může software užívat výhradně k výdělečné činnosti, přičemž pronajímatel na nájemce nepřevodil veškerá práva. Za pronájem licence pronajímatel obdržel 500 €.

První příjem dle Schématu 3.13 tvořily dividendy ve výši 120 €, které nizozemský rezident obdržel od české společnosti.

Schéma 3.13 – Výplata dividend nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

Dle článku 10 SZDZ, lze dividendy zdanit ve státě, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy. Čili dojde ke zdanění dividend v České republice, kde je uplatňována srážková daň ve výši 15 %. Rovněž musíme dodržet 10% limit pro výši daně.

$$\text{Daň dle českého zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

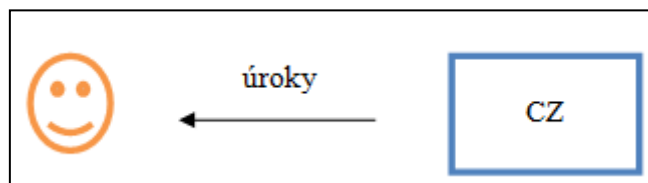
$$\text{Daň dle SZDZ} = 120 \text{ €} \cdot 0,10 = \mathbf{12 \text{ €}} \rightarrow \text{limit daně}$$

Srážková daň zapříčinila, že nizozemský rezident tak obdrží již čistou výši dividend. V souvislosti se zamezením dvojího zdanění bude ve svém daňovém přiznání aplikovat metodu zápočtu.

Česká společnost vyplácející dividendy má tři povinnosti, které musí v této souvislosti splnit. Jestliže vyplácí dividendy z listinných cenných papírů je povinna srazit daň v okamžiku jejích výplaty, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy valná hromada o výplatě dividend rozhodla. U zaknihovaných cenných papírů musí být srážka provedena do konce měsíce následujícího po měsíci rozhodnutí valné hromady. Dále společnost musí sraženou daň odvést místně příslušnému správci daně do konce jednoho měsíce následujícího po provedení srážky. Odvod srážky daně nahlásí správci daně do dvaceti dnů po skončení měsíce, v němž měl daň srazit. (§ 38d ZDP).

Druhý příjem plyne nizozemskému rezidentovi ve formě úroků, viz Schéma 3.14. Výše úroků činila 10 €. Ke zdanění úroků dojde dle SZDZ v Nizozemsku. Nizozemský rezident úroky zařadí do boxu 3. To znamená, že bude uplatněna 30% sazba daně.

Schéma 3.14 – Výplata úroků nizozemskému rezidentovi

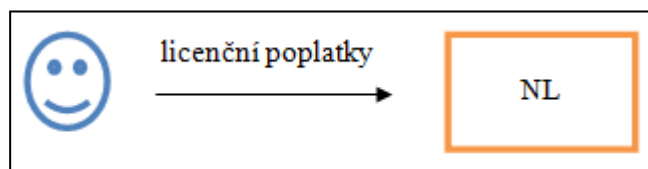


Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,30 = 3 \text{ €}$$

Jak je znázorněno ve Schématu 3.15, poslední příjem tvoří licenční poplatky, které nizozemský rezident získal od českého rezidenta. Hodnota licenčních poplatků je 500 €. Dle článku 12 SZDZ se licenční poplatky mohou zdanit ve státě zdroje, tj. v České republice, kde se k licenčním poplatkům váže zvláštní sazba daně dle § 36 ZDP. Ve SZDZ je rovněž uveden limit pro výši daně, který činí 5 % částky licenčních poplatků.

Schéma 3.15 – Výplata licenčních poplatků nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,15 = 75 \text{ €}$$

$$\text{Daň dle SZDZ} = 500 \text{ €} \cdot 0,05 = 25 \text{ €} \rightarrow \text{limit daně}$$

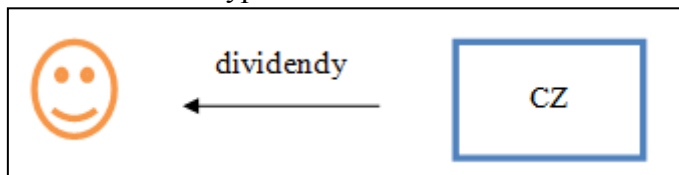
Nizozemský rezident pro potřeby svého daňového přiznání musí od českého správce daně získat potvrzení o dani zaplacené v České republice, díky kterému bude zamezeno dvojímu zdanění.

Český rezident provede srážku daně k datu úhrady, nejpozději však do doby, kdy o ní bude účtovat. Místně příslušnému správci daně sraženou daň odvede do třiceti dnů od konce měsíce, v němž ke srážce došlo (§ 38d ZDP).

### 3.6 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu absence SZDZ z pohledu nizozemského rezidenta

Dále budeme předpokládat, že mezi danými zeměmi nedošlo k uzavření SZDZ. Stejně jako v předešlých příkladech začneme výpočtem daňové povinnosti u příjmu ve formě dividend (120 €), jež nezorňuje Schéma 3.16.

Schéma 3.16 – Výplata dividend nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

Dividendy jsou vypláceny českou společností, která také uplatní srážkovou daň ve výši 15 % (§ 36 odst. 1 písm. b) ZDP).

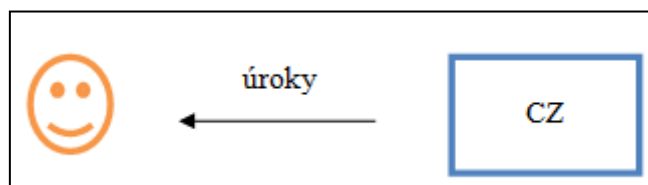
$$\text{Daň dle českého zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Pro nizozemského rezidenta se jedná o příjem, který samozřejmě zdaní a zařadí jej do boxu 2. Tento box je zdaňován rovnou sazbou daně, která činí 25 %.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,25 = \mathbf{30 \text{ €}}$$

Další příjem, který nizozemskému rezidentovi plynul z České republiky, je úrokového charakteru (10 €), viz Schéma 3.17.

Schéma 3.17 – Výplata úroků nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

Úroky placené z České republiky do zahraničí podléhají zvláštní sazbě daně, která činí 15 % (§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP).



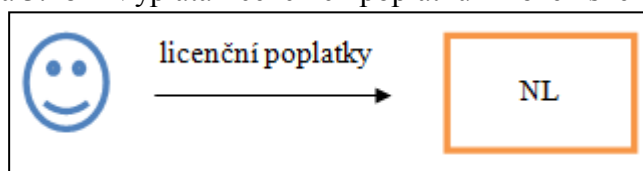
$$\text{Daň dle českého zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{1 \text{ €}}$$

Nizozemský rezident si úrokový příjem zahrne do boxu 3 a zdaní jej 30% sazbou daně.

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,30 = \mathbf{3 \text{ €}}$$

Poslední příjem plynoucí z České republiky dle Schématu 3.18 tvoří licenční poplatky (500 €). Rovněž k licenčním poplatkům se v České republice vztahuje zvláštní sazba daně ve výši 15 % (§ 36 odst. 1 písm. a) ZDP). Nizozemský rezident příjem ve formě licenčních poplatků zahrne boxu 1.

Schéma 3.18 – Výplata licenčních poplatků nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{75 \text{ €}}$$

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,089 = \mathbf{44 \text{ €}}$$

Jak vidíme, při absenci SZDZ došlo u všech tří příjmů ke zdanění hned dvakrát. Nizozemský rezident nemusí v České republice podávat daňové přiznání, jelikož příjmy, které mu z České republiky plynuly, byly zdaněny zvláštní sazbou daně u zdroje. Daňové přiznání podá pouze ve své rezidentní zemi.

Český rezident vyplácející výše zmíněné položky má následující povinnosti:

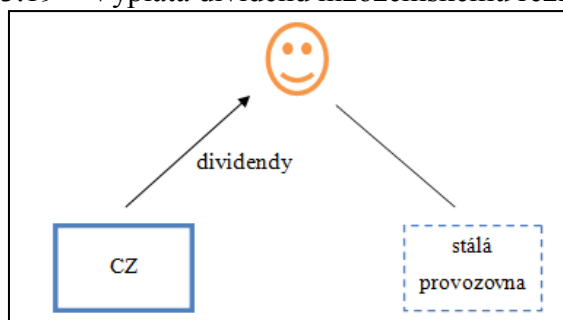
- srazit daň v okamžiku výplaty – platí pro dividendy z listinných cenných papírů, úroky i licenční poplatky,
- srazit daň do konce měsíce následujícího po měsíci rozhodnutí valné hromady – platí pro dividendy ze zaknihovaných cenných papírů,
- odvést sraženou daň z dividend do konce měsíce následujícího po měsíci provedení srážky a odvod nahlásit do dvaceti dnů po skončení měsíce, v němž měl daň srazit,
- odvést sraženou daň z licenčních poplatků místně příslušnému správci daně do třiceti dnů od konce měsíce, v němž došlo ke srážce.

### 3.7 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu existence SZDZ a stálé provozovny z pohledu nizozemského rezidenta

V následujících příkladech budeme zohledňovat fakt, že nizozemský rezident má v České republice stálou provozovnu – kancelář, s níž je spojena výplata dividend, úroků i licenčních poplatků.

Jak již víme, v případě stálé provozovny je uplatněný článek 7 SZDZ. Dle něj mohou být dividendy zdaněny ve druhém státě (tj. v České republice), ale jen v takovém rozsahu, v jakém je lze stálé provozovně přičítat. Daň se tedy vypočte klasickým způsobem podle vzorce (2.1), kdy společnost vyplácející dividendy uplatní 15% srážkovou daň (§ 36 odst. 2 ZDP) a nizozemský rezident tak obdrží dividendový příjem v čisté výši. Tento výsledek je konečný, protože v případě existence stálé provozovny nelze uplatnit 10% limit pro výši daně.

Schéma 3.19 – Výplata dividend nizozemskému rezidentovi

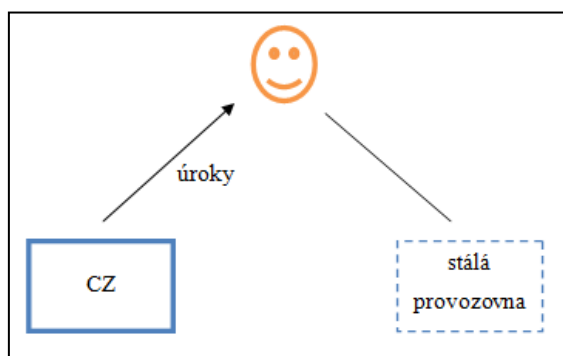


Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

Následně došlo k příjmu ve formě úroků, jak je znázorněno ve Schématu 3.20. Rovněž v tomto případě budou úroky zdaněny v České republice prostřednictvím zvláštní sazby daně dle § 36 odst. 2 ZDP.

Schéma 3.20 – Výplata úroků nizozemskému rezidentovi

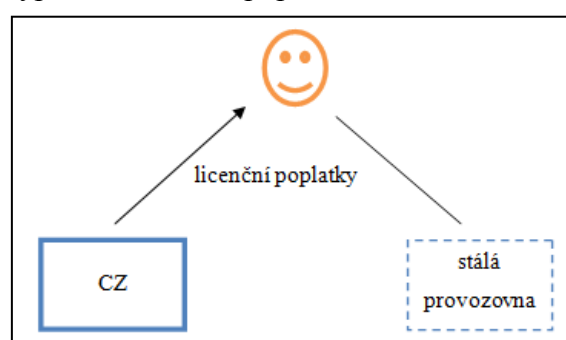


Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,15 = 1 \text{ €}$$

V otázce licenčních poplatků, znázorněných pomocí Schématu 3.21, bude situace odlišná. I když také dojde ke zdanění v České republice, nebude uplatněná srážková daň, jelikož § 36 odst. 1 ZDP tuto možnost nepřipouští. Nerezident proto bude muset podat v České republice daňové přiznání, prostřednictvím kterého ke zdanění licenčních poplatků dojde. Nerezident musí pro potřeby českého daňového přiznání převést příjem ve formě licenčních poplatků na českou měnu, viz Tab. 3.17

Schéma 3.21 – Výplata licenčních poplatků nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,15 = 75 \text{ €}$$

Tab. 3.17 – Přepočet licenčních poplatků

Licenční poplatky	Daň dle českého zákona – 15 %
500 €	75 €
12 500 Kč	1 875 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Český rezident má povinnost srazit daň z dividend i úroků při jejich výplatě a odvést ji místně příslušnému správci daně dle § 38d ZDP.

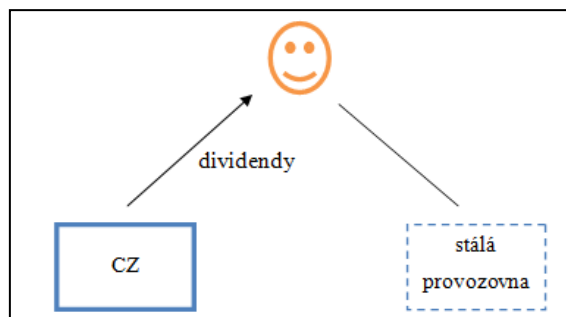
### 3.8 Výpočet daňové povinnosti za předpokladu stálé provozovny a absence SZDZ z pohledu nizozemského rezidenta

V poslední části se zaměříme na situaci, kdy má nizozemský rezident na území České republiky stálou provozovnu – kancelář, avšak SZDZ mezi danými státy nebyla uzavřena.

Stejně jako v předchozím příkladě budou dividendy zdaněny u zdroje srážkovou daní ve výši 15 % (§ 36 odst. 2 ZDP). Nizozemský rezident je povinen ve své zemi zdanit

celosvětové příjmy, tzn., že dividendy zahrne do boxu 2. V tomto boxu jsou příjmy zdaňovány 25% sazbou daně.

Schéma 3.22 – Výplata dividend nizozemskému rezidentovi



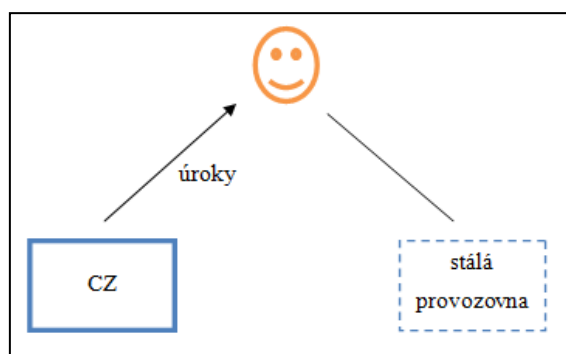
Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{18 \text{ €}}$$

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 120 \text{ €} \cdot 0,25 = \mathbf{30 \text{ €}}$$

Úroky plynoucí nizozemskému rezidentovi, jež znázorňuje Schéma 3.23, budou v České republice podléhat zvláštní sazbě daně. Dále nizozemský rezident ve své zemi zahrne úroky do boxu 3 a zdaní 30% sazbou daně.

Schéma 3.23 – Výplata úroků nizozemskému rezidentovi



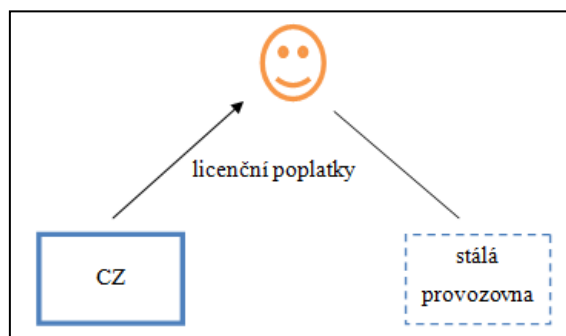
Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{1 \text{ €}}$$

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 10 \text{ €} \cdot 0,30 = \mathbf{3 \text{ €}}$$

Příjem ve formě licenčních poplatků, viz Schéma 3.24, bude v České republice zdaněn prostřednictvím daňového přiznání. Také bude zdaněn v Nizozemsku, kde bude zařazen do boxu 1. Přepočet licenčních poplatků na českou měnu je znázorněn v Tab. 3.18.

Schéma 3.24 – Výplata licenčních poplatků nizozemskému rezidentovi



Zdroj: vlastní zpracování

$$\text{Daň dle českého zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,15 = \mathbf{75 \text{ €}}$$

$$\text{Daň dle nizozemského zákona} = 500 \text{ €} \cdot 0,089 \doteq \mathbf{44 \text{ €}}$$

Tab. 3.18 – Přepoččet licenčních poplatků

Licenční poplatky	Daň dle českého zákona – 15 %
500 €	75 €
12 500 Kč	1 875 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako v předchozí kapitole český rezident musí srazit daň z dividend a úroků v okamžiku jejich výplaty a odvést ji do konce měsíce následujícího po měsíci provedení srážky.

## 4 Zhodnocení dopadů mezinárodního zdanění příjmů rezidentů vybraných států

V této kapitole bude provedena analýza vlivu SZDZ na výši daňové povinnosti rezidentů daných zemí. Nejdříve bude zhodnocena výše daňové povinnosti českého rezidenta a následně nizozemského rezidenta. Na závěr bude provedena komparace výsledků obou rezidentů.

Pro ilustraci bude uvedeno i daňové přiznání společně s uplatněnými NČZD, slevami i daňovým zvýhodněním. U zhodnocení daňové povinnosti však tyto úpravy nebudou brány v potaz.

### 4.1 Zhodnocení daňové povinnosti českého rezidenta při aplikaci SZDZ

Nejprve se zaměříme na výši daňové povinnosti u příjmů českého rezidenta, kdy budeme zohledňovat ustanovení SZDZ. Jak bylo v kap. 3.1 zmíněno, poplatník bude uplatňovat nezdanitelné části základu daně (dále jen NČZD) dle § 15 ZDP. Jedná se o

- bezúplatné plnění poskytnuté škole ve výši 5 000 Kč,
- dárcovství krve, za které náleží odměna 3 000 Kč,
- příspěvek na pensijní připojištění ve výši 10 000 Kč.

Tyto položky uvede do 3. oddílu daňového přiznání, viz Příloha 4. Poplatník bude uplatňovat i slevy na dani dle § 35ba ZDP. Tyto slevy uvede do 5. oddílu daňového přiznání. Jedná se o slevu

- na poplatníka 24 840 Kč,
- na manželku 24 840 Kč<sup>7</sup>,
- na umístění dítěte 6 000 Kč.

Daň převzatá z Přílohy č. 3 je ve výši 86 855 Kč. Od daně odečteme slevy na dani. Výpočet bude vypadat následovně:  $86\,855 - 24\,840 - 24\,840 - 6\,000 = 31\,175$  Kč. Po zohlednění slev bude výše daně činit 31 175 Kč.

Dále také bude uplatňovat daňové zvýhodnění na jedno nezletilé dítě žijící s ním ve společné domácnosti, které také uvede do 5. oddílu daňového přiznání. Dle § 35c ZDP činí daňové zvýhodnění 15 204 Kč. Po uplatnění daňového zvýhodnění je konečná částka daňové povinnosti 15 971 Kč. Tuto částku je poplatník povinen uhradit místně příslušnému správci daně do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. Výše zmíněné je shrnuto v Tab. 4.1.

---

<sup>7</sup> Poplatník uplatňuje slevu na manželku, protože manželka nemá za zdaňovací období vlastní příjem vyšší jak 68 000 Kč.

Tab. 4.1 – Výňatek z daňového přiznání

Číslo řádku	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	Kč
ř. 45	Úhrn dílčích základů daně	603 250
ř. 54	Úhrn NČZD	18 000
ř. 55	Základ daně snížený o NČZD	585 250
ř. 57	Daň podle § 16 ZDP	87 780
ř. 58	Daň převzatá z Přílohy č. 3	86 855
ř. 70	Úhrn slev	55 680
ř. 71	Daň po uplatnění slev	31 175
ř. 72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	15 204
ř. 74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	15 971

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

Nyní se zaměříme na situaci, kdyby český rezident měl v Nizozemsku stálou provozovnu, se kterou byla spojena výplata dividend, úroků i licenčních poplatků. Základ daně před uplatněním NČZD je ve výši 603 250 Kč., viz Příloha 6. Souhrnná výše NČZD je stále 18 000 Kč. Po jejich uplatnění je základ daně ve výši 585 250 Kč.

Daň převzatá z Přílohy č. 3 činí 86 155 Kč. Od této daně odečteme slevy na dani, jejichž celková hodnota je 55 680 Kč. Daň po slevách je tedy 30 475 Kč. Dále dojde k úpravě daně o daňové zvýhodnění na dítě, které činí 15 204 Kč. Konečná výše daňové povinnosti je 15 271 Kč. Výsledky jsou shrnuty v Tab. 4.2.

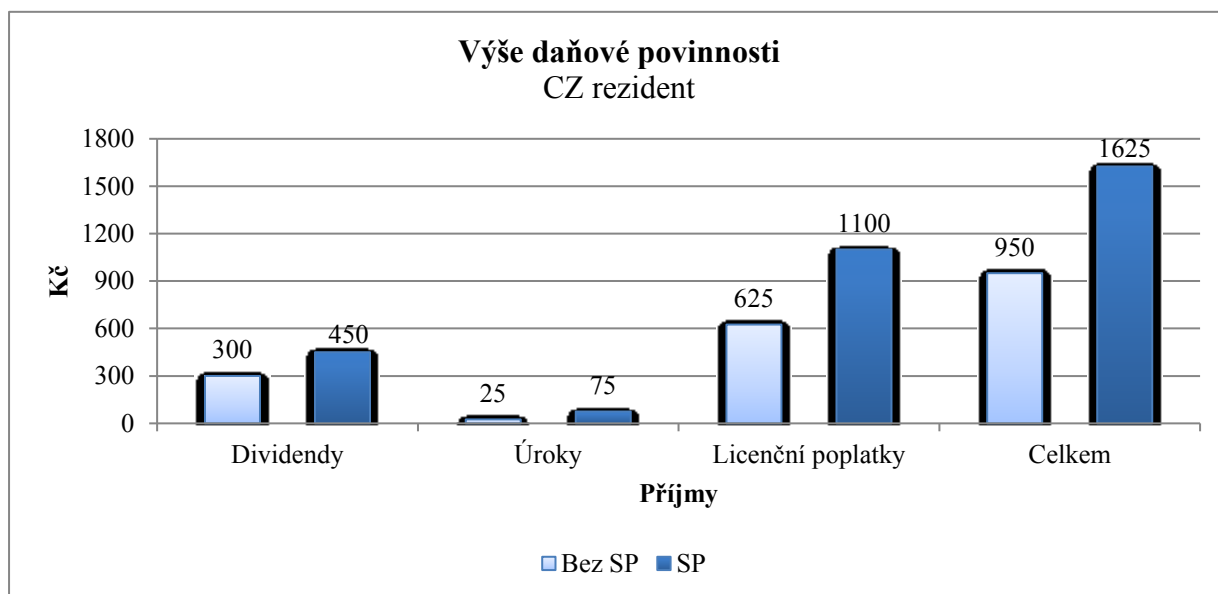
Tab. 4.2 – Výňatek z daňového přiznání

Číslo řádku	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	Kč
ř. 45	Úhrn dílčích základů daně	603 250
ř. 54	Úhrn NČZD	18 000
ř. 55	Základ daně snížený o NČZD	585 250
ř. 57	Daň podle § 16 ZDP	87 780
ř. 58	Daň převzatá z Přílohy č. 3	86 155
ř. 70	Úhrn slev	55 680
ř. 71	Daň po uplatnění slev	30 475
ř. 72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	15 204
ř. 74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	15 271

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

Výše daňové povinnosti bez úprav o NČZD, slevy a daňové zvýhodnění je u jednotlivých příjmů i celkové výše daňové povinnosti zachycena v Grafu 4.1, kdy sytě modrá barva zobrazuje daňovou povinnost za situace existence stálé provozovny a naopak světle modrá barva naznačuje, jak by vypadala situace, kdy by český rezident stálou provozovnu v Nizozemsku neměl.

Graf 4.1 – Výše daňové povinnosti českého rezidenta při aplikaci SZDZ



Zdroj: vlastní zpracování

Z údajů je patrné, že ve všech případech je zdanění příjmů vyšší při existenci stálé provozovny. Je tomu z toho důvodu, že v případě stálé provozovny nelze uplatnit omezení výše daně prostřednictvím limitu dle SZDZ (omezení se týká dividend – max. 10 % a licenčních poplatků – max. 5 %). V případě úroků je zdanění při existenci stálé provozovny vyšší, jelikož dochází ke zdanění v Nizozemsku, kde se k úrokům váže vyšší sazba daně, jež činí 30 %.

Tab. 4.3 shrnuje rozdíly ve velikosti zdanění u situace, kdy český rezident nemá v zahraničí zřízenou stálou provozovnu a naopak, kdy v zahraničí stálá provozovna existuje. V korunovém vyjádření je největší rozdíl ve výši zdanění u příjmu ve formě licenčních poplatků, kdy rozdíl činí 475 Kč. I když v obou situacích dojde ke zdanění v Nizozemsku, při zdanění stálé provozovny nebylo uplatněno omezení ve výši 5 % částky licenčních poplatků (článek 12 odst. 2 SZDZ), ale došlo ke zdanění 8,9% sazbou daně (článek 7 SZDZ).

V procentuálním vyjádření je však největší rozdíl u příjmu z úroků. Tento rozdíl je ve výši 67 %. Je tomu z toho důvodu, že stálá provozovna byla zdaněna dle nizozemských předpisů, kdy byla aplikována 30% sazba daně dle boxu 3, kdežto v případě, kdy jsme od stálé provozovny abstrahovali, byl úrokový příjem českého rezidenta zdaněn v České republice 15% sazbou daně. Kdybychom porovnali celkové zdanění příjmů rezidenta České republiky, tak dospějeme k rozdílu ve výši 42 %.



Tab. 4.3 – Rozdíly ve výši daňové povinnosti při aplikaci SZDZ

	Rozdíl v Kč	Rozdíl v %
<b>Dividendy</b>	150	33
<b>Úroky</b>	50	67
<b>Licenční poplatky</b>	475	43
<b>Celkem</b>	675	42

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.2 Zhodnocení daňové povinnosti nizozemského rezidenta při aplikaci SZDZ

Nyní se zaměříme na zhodnocení daňové povinnosti nizozemského rezidenta, jemuž plynuly příjmy z České republiky. V České republice však nemusí k žádnému druhu příjmu podávat daňové přiznání, protože pokud ke zdanění v České republice došlo, tak byl příjem zdaněn zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP, čili srážkou u zdroje.

Jiná situace nastane za předpokladu, kdy nizozemský rezident bude mít v České republice stálou provozovnu, na jejímž základě dojde k výplatě příjmů. Jak vidíme v Tab. 4.4, nerezident si neuplatnil NČZD, protože budeme předpokládat, že jeho příjmy ze zdrojů na území České republiky byly nižší než 90 % jeho celkových příjmů (§ 15 odst. 9 ZDP). Na rozdíl od NČZD si ale může uplatnit základní slevu na poplatníka (§ 35ba odst. 1 ZDP) a daňové zvýhodnění na dítě. Uplatnění této slevy a daňového zvýhodnění zapříčinilo nulovou daňovou povinnost. Celé daňové přiznání nizozemského rezidenta je zachyceno v Příloze 8.

Tab. 4.4 – Výňatek z daňového přiznání

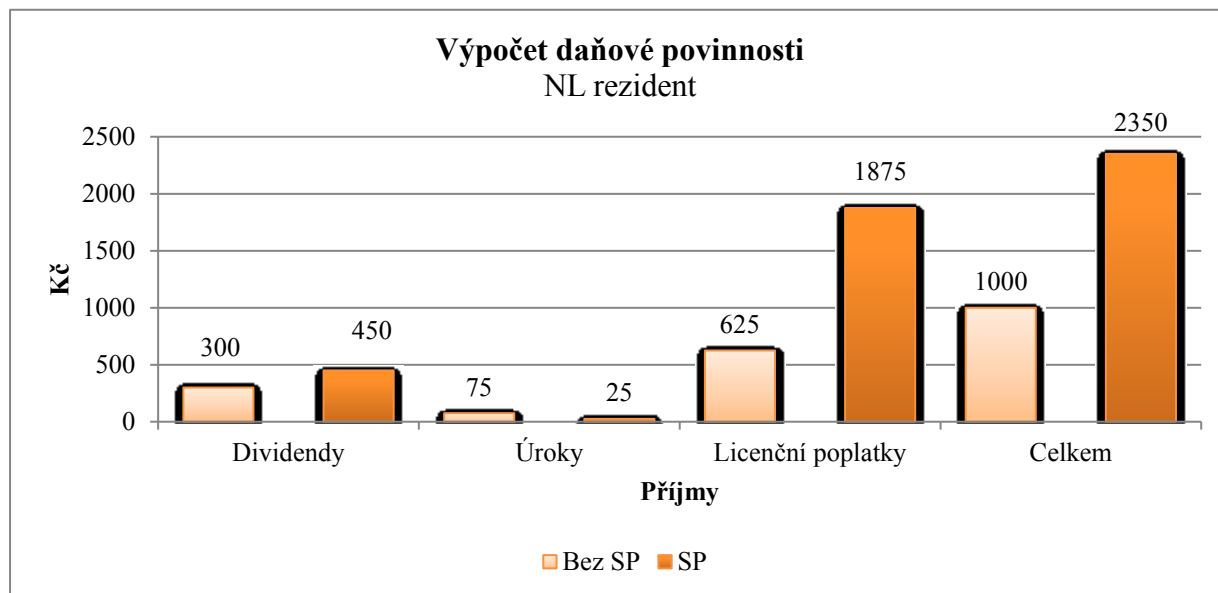
Číslo řádku	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	Kč
ř. 45	Úhrn dílčích základů daně	12 500
ř. 54	Úhrn NČZD	0
ř. 55	Základ daně snížený o NČZD	12 500
ř. 57	Daň podle § 16 ZDP	1 875
ř. 58	Daň převzatá z Přílohy č. 3	-
ř. 70	Úhrn slev	24 840
ř. 71	Daň po uplatnění slev	0
ř. 72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	15 204
ř. 74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	0

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

Výši daňové povinnosti při aplikaci SZDZ znázorňuje Graf 4.2. Jak lze vidět, i v případě nizozemského rezidenta, jenž měl v České republice stálou provozovnu, je zdanění vyšší právě u stálé provozovny. Pouze u úrokového příjmu došlo k vyšší daňové povinnosti v případě, kdy stálá provozovna v České republice nebyla zřízena. Tato odlišnost

je způsobena tím, že úrokový příjem stálé provozovny byl zdaněn v České republice (článek 7 SZDZ), kde byla aplikována 15% sazba daně (§ 36 odst. 2). Přičemž příjem nizozemského rezidenta, který stálou provozovnu v zahraničí neměl, byl zdaněn v Nizozemsku 30 % sazbou daně dle boxu 3 (článek 11 SZDZ).

Graf 4.2 – Výše daňové povinnosti nizozemského rezidenta při aplikaci SZDZ



Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly ve výši daňové povinnosti, které plynou z existence stálé provozovny, jsou zobrazeny v Tab. 4.5. Stejně jako v případě českého rezidenta je největší rozdíl u příjmu v podobě licenčních poplatků (1 250 Kč). Přestože byly licenční poplatky zdaněny v případě stálé provozovny, i při její absenci, v České republice, opět v situaci stálé provozovny nebylo možno využít limit dle článku 12 SZDZ (5 %) pro výši daně, proto stálá provozovna byla zdaněna 15% sazbou daně. V procentuálním vyjádření činí nejvyšší rozdíl u příjmů v podobě úroků a licenčních poplatků. Rozdíl je shodně u obou příjmů ve výši 67 %.

Tab. 4.5 – Rozdíly ve výši daňové povinnosti při aplikaci SZDZ

	Rozdíl v Kč	Rozdíl v %
<b>Dividendy</b>	150	33
<b>Úroky</b>	50	67
<b>Licenční poplatky</b>	1 250	67
<b>Celkem</b>	1 350	86

Zdroj: vlastní zpracování

### 4.3 Komparace daňové povinnosti obou rezidentů při aplikaci SZDZ

Při porovnání daňové povinnosti obou rezidentů dojdeme k závěru, že v případě dividendového příjmu je výše daňové povinnosti u obou rezidentů totožná (i za předpokladu existence stálé provozovny), viz Příloha 10.

Daňová povinnost vyplývající z úrokového příjmu je u českého rezidenta nižší v situaci, kdy v Nizozemsku nemá stálou provozovnu. Naopak pro nizozemského rezidenta plyne nižší daňová povinnost při existenci stálé provozovny.

V otázce licenčních poplatků je u obou rezidentů daňová povinnost stejná (při absenci stálé provozovny) z důvodu limitu daně dle článku 12 SZDZ. Pokud bychom předpokládali stálou provozovnu, pak by daňová povinnost českého rezidenta byla nižší, jelikož ke zdanění licenčních poplatků došlo v Nizozemsku, kde byla aplikována nižší sazba daně (8,9 %) než by tomu bylo při zdanění v České republice (15 %). Při pohledu na celkovou výši daňové povinnosti vidíme, že situace je příznivější pro českého rezidenta, který má daňovou povinnost oproti nizozemskému rezidentu nižší o cca 5 %. Pokud bychom brali v potaz existenci stálé provozovny, potom je daňová povinnost nižší o 31 %. Hodnotové vyjádření výše zdanění jednotlivých příjmů je shrnuto v Tab. 4.6.

Tab. 4.6 – Výše daňové povinnosti v Kč

	CZ rezident		NL rezident	
	<i>bez SP</i>	<i>SP</i>	<i>bez SP</i>	<i>SP</i>
<b>Dividendy</b>	300	450	300	450
<b>Úroky</b>	25	75	75	25
<b>Licenční poplatky</b>	625	1100	625	1875
<b>Celkem</b>	950	1625	1000	2350

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 4.7 zachycuje, v jakých situacích dochází u příslušného rezidenta k nižšímu zdanění. Vidíme, že pro českého rezidenta je výhodné, pokud stálou provozovnu nemá. U nizozemského rezidenta je stálá provozovna výhodná pouze u příjmu v podobě úroků.

Tab. 4.7 – Situace zachycující nižší zdanění rezidentů

	CZ rezident	CZ rezident + SP	NL rezident	NL rezident + SP
<b>Dividendy</b>	x		x	
<b>Úroky</b>	x			x
<b>Licenční poplatky</b>	x		x	

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.4 Zhodnocení daňové povinnosti rezidentů vybraných států při absenci SZDZ

Nyní zaměříme pozornost na zhodnocení daňové povinnosti obou rezidentů za situace, kdy SZDZ nebyla mezi danými zeměmi sjednána.

Začneme opět českým rezidentem. Z Přílohy 5 a 7 je patrné, že základ daně před uplatněním nezdaniitelných částí základu daně činí 603 250 Kč (viz Tab. 4.8). Součet NČZD činí 18 000 Kč. Základ daně je tedy po odečtení NČZD ve výši 585 250 Kč<sup>8</sup>. Daň před uplatněním slev a daňového zvýhodnění vypočtená pomocí vzorce (2.4) činí 87 780 Kč.

$$\text{výpočet daňové povinnosti} = 585\,200 \cdot 0,15 = 87\,780 \text{ Kč}$$

S touto daňovou povinností již budeme dále počítat, jelikož tentokrát nepřevezmeme částku z ř. 330 Přílohy č. 3.

Dále dojde k úpravě daňové povinnosti o slevy na dani a daňové zvýhodnění, které český rezident uvede do 5. oddílu daňového přiznání.

$$\text{daň po slevách a daňovém zvýhodnění} = 87\,780 - 55\,680 - 15\,204 = 16\,896 \text{ Kč}$$

Výše daně 16 896 Kč je konečná, už se nijak nebude upravovat. Tuto daň musí český rezident uhradit místně příslušnému správci daně do tří měsíců po skončení zdaňovacího období.

Tab. 4.8 – Výňatek z daňového přiznání

Číslo řádku	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	Kč
ř. 45	Úhrn dílčích základů daně	603 250
ř. 54	Úhrn NČZD	18 000
ř. 55	Základ daně snížený o NČZD	585 250
ř. 57	Daň podle § 16 ZDP	87 780
ř. 58	Daň převzatá z Přílohy č. 3	87 780
ř. 70	Úhrn slev	55 680
ř. 71	Daň po uplatnění slev	32 100
ř. 72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	15 204
ř. 74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	16 896

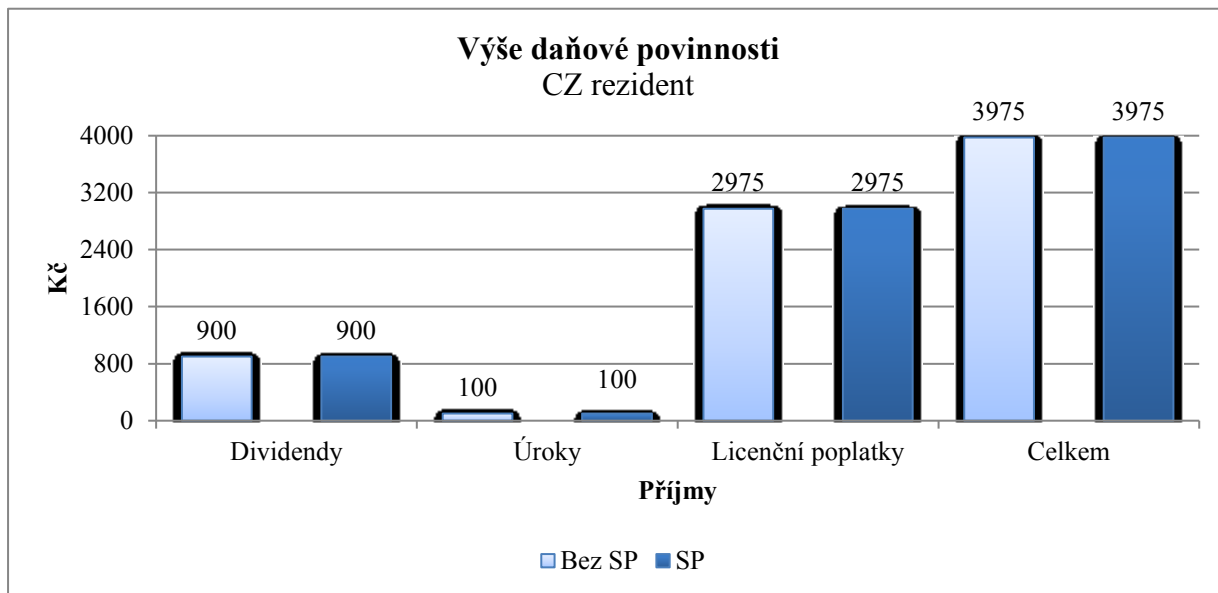
Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

Jaké výše dosahovala daňová povinnost u jednotlivých druhů příjmu je zobrazeno v Grafu 4.3. Jak vidíme, při absenci SZDZ je výše daňové povinnosti u jednotlivých kategorií

<sup>8</sup> Základ daně se zaokrouhluje na celá sta Kč dolů.

příjmů stejná bez ohledu na to, zda stálá provozovna byla v zahraničí zřízena či nikoliv. Všechny příjmy podléhaly zdanění jak v České republice, tak také v Nizozemsku.

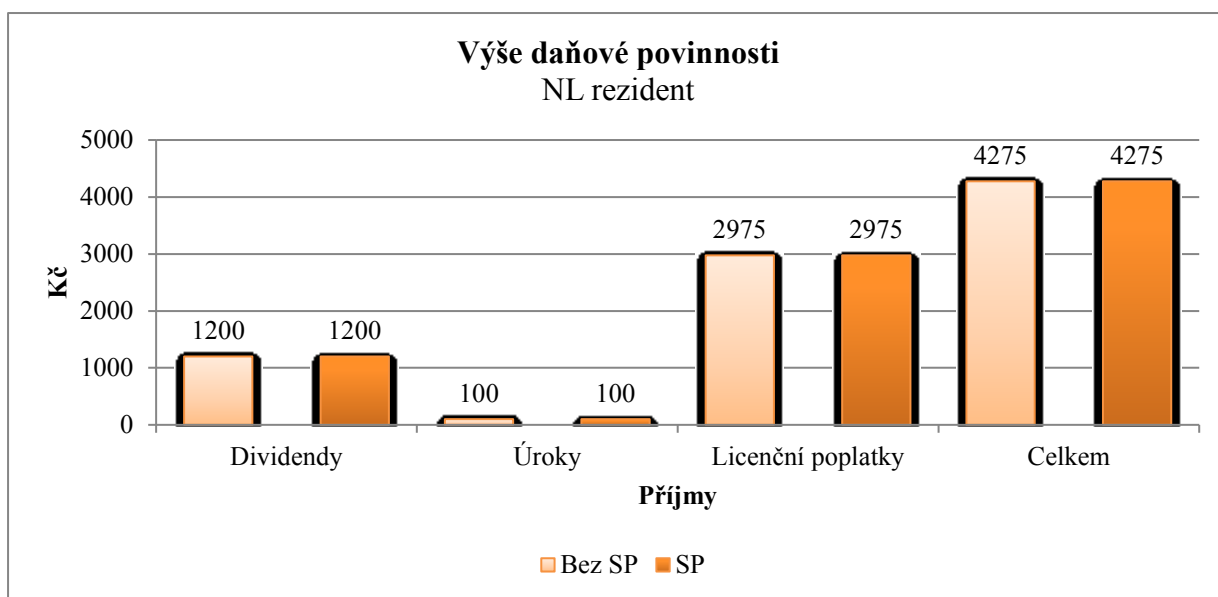
Graf 4.3 – Výše daňové povinnosti českého rezidenta při absenci SZDZ



Zdroj: vlastní zpracování

Nyní se zaměříme na nizozemského rezidenta. V jeho případě nedojde v České republice k podání daňového přiznání, jelikož příjmy, které mu z České republiky plynuly, byly zdaněny zvláštní sazbou daně u zdroje. Také u nerezidenta je výše daňové povinnosti totožná bez ohledu na to, zda měl v České republice stálou provozovnu či nikoliv, tzn., že došlo k dvojímu zdanění, viz Graf 4.4.

Graf 4.4 – Výše daňové povinnosti nizozemského rezidenta při absenci SZDZ



Zdroj: vlastní zpracování

Pokud budeme předpokládat, že nerezident měl na území České republiky stálou provozovnu, které plynuly příjmy z českých zdrojů, bude nerezident v České republice podávat daňové přiznání pouze z příjmu v podobě licenčních poplatků (viz kap. 3.8), jak je znázorněno v Tab. 4.9. Prostřednictvím uplatnění slev a daňového zvýhodnění dojde k nulové daňové povinnosti, viz Příloha 9.

Tab. 4.9 – Výňatek z daňového přiznání

Číslo řádku	Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	Kč
ř. 45	Úhrn dílčích základů daně	12 500
ř. 54	Úhrn NČZD	0
ř. 55	Základ daně snížený o NČZD	12 500
ř. 57	Daň podle § 16 ZDP	1 875
ř. 58	Daň převzatá z Přílohy č. 3	-
ř. 70	Úhrn slev	24 840
ř. 71	Daň po uplatnění slev	0
ř. 72	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	15 204
ř. 74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	0

Zdroj: Finanční správa (2018), vlastní zpracování

#### 4.5 Komparace daňové povinnosti obou rezidentů při absenci SZDZ

Při absenci SZDZ se výše daňové povinnosti obou rezidentů pohybuje ve stejné výši, viz Příloha 11. Shodu spatřujeme u příjmů z úroků i licenčních poplatků. Pouze příjem ve formě dividend se liší. Daňová povinnost je v tomto případě o čtvrtinu nižší u českého rezidenta, protože výše sazby daně při dvojím zdanění dohromady činila 30 % (15 % v CZ + 15 % v NL), zatímco nizozemskému rezidentovi byly dividendy při dvojím zdanění dohromady zdaněny 40% sazbou daně (15 % v CZ + 25 % v NL). Z toho vyplývá, že i celková daňová povinnost za všechny druhy příjmů je nižší u českého rezidenta. Hodnotové vyjádření výše zdanění příjmů rezidentů je zachyceno v Tab. 4.10.

Tab. 4.10 – Výše daňového zatížení v Kč

	CZ rezident		NL rezident	
	<i>bez SP</i>	<i>SP</i>	<i>bez SP</i>	<i>SP</i>
<b>Dividendy</b>	900	900	1200	1200
<b>Úroky</b>	100	100	100	100
<b>Licenční poplatky</b>	2975	2975	2975	2975
<b>Celkem</b>	3975	3975	4275	4275

Zdroj: vlastní zpracování

## 4.6 Shrnutí

Ve zdanění příjmů fyzických osob můžeme mezi zmíněnými zeměmi pozorovat určité odlišnosti. První rozdíl vyplývá ze statutu rezidentství, potažmo nerezidentství. Česká legislativa přesně definuje, kdy se o rezidenta či nerezidenta jedná. Naproti tomu v Nizozemsku konkrétní jednotná definice není stanovena, vychází se z širších souvislostí.

Další rozdíl vyplývá z procentuální z výše daňové sazby. Česká republika pro zdanění příjmů fyzických osob využívá jednu sazbu daně ve výši 15 %. V Nizozemsku se pro zdanění příjmů uplatňují tzv. boxy, kdy každému ze tří boxů přísluší určité druhy příjmů a také určité sazby daně. Pouze příjmy z boxu 1 jsou zdaňovány progresivní sazbou daně, tzn., že s rostoucím příjmem se daňová sazba také zvyšuje. Pro zbylé dva boxy platí rovná sazba daně ve výši 25 % a 30 %.

Odlišnost můžeme vidět i v termínu podání daňového přiznání. V České republice musí dojít k podání daňového přiznání do tří měsíců po skončení zdaňovacího období, tj. do 1. 4. následujícího zdaňovacího období. V Nizozemsku je termín pro podání daňového přiznání posunutý o dva měsíce, tzn., že termín pro podání daňového přiznání je stanoven až na 1. 5. následujícího zdaňovacího období. Tyto nejvíce patrné rozdíly jsou shrnuty v Tab. 4.11.

Tab. 4.11 – Vybrané rozdíly mezi danými státy

	<b>CZ</b>	<b>NL</b>
<b>Rezidentství</b>	přesná definice	širší souvislosti
<b>Daňová sazba</b>	15 %	box 1, 2, 3
<b>Daňové přiznání</b>	do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období	do 1. 5. následujícího zdaňovacího období

Zdroj: Kolektiv autorů (2018), ZDP (§ 2, § 16), DŘ (§ 136 odst. 1), vlastní zpracování

## 5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo objasnění problematiky mezinárodního zdanění v souvislosti s příjmy získanými jak ze zdrojů v České republice, tak také v Nizozemském království. Nejdříve byla nastíněna problematika mezinárodního zdanění a objasnění pojmů jako je daňová koordinace, aproximace a harmonizace. S mezinárodním zdaněním souvisí také dvojí zdanění, přičemž k jeho zamezení slouží smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy mohou být multilaterální či bilaterální, jak je tomu v případě České republiky a Nizozemského království. Ve smlouvách je mimo jiné určeno, pomocí jaké metody je dvojímu zdanění zabráněno. V případě výše zmíněných zemí je aplikována metoda zápočtu.

Dále bylo nastíněno zdanění příjmů fyzických osob v obou zemích, přičemž v případě Nizozemska můžeme dojít k názoru, že tamní ustanovení jsou volnější než v České republice. Týká se to převážně definice daňového nerezidenta či stálé provozovny. Hlavní rozdíl mezi oběma zeměmi spočívá v rozdělení zdanitelných příjmů, kdy v Nizozemsku je aplikován systém tzv. boxů, což znamená, že různým příjmům náleží odlišná sazba daně. V České republice takovýto systém není, jelikož všem příjmům náleží sazba daně ve stejné výši.

Následně byla zanalyzována ustanovení a dopad SZDZ pomocí ilustrativních příkladů. Hlavní pozornost byla zaměřena na příjmy pasivní, jako jsou dividendy, úroky a licenční poplatky, které jsou řešeny v článku 10, 11 a 12 SZDZ. V článku 10 i 12 SZDZ je zakotven limit pro výši daně. V otázce zdanění příjmů byla zohledněna i existence stálé provozovny nerezidenta, jejíž vliv je řešen prostřednictvím článku 7 SZDZ.

V souvislosti s aplikací ustanovení SZDZ bylo zjištěno, že v případě, kdy se vychází ze SZDZ, je pro českého rezidenta výše zdanění příznivější za situace, kdy nemá v Nizozemsku stálou provozovnu. Pro nizozemského rezidenta je také výhodnější, pokud v České republice nemá stálou provozovnu, kromě příjmů v podobě úroků.

Jestliže bychom nebrali v potaz SZDZ a připustili tak dvojí zdanění, byla by výše zdanění příjmů u obou rezidentů stejná v případě úroků i licenčních poplatků, a to rovněž i za předpokladu stálé provozovny. Výše zdanění dividendového příjmu by byla pozitivnější pro českého rezidenta, jelikož daňová povinnost byla zhruba o čtvrtinu nižší oproti nizozemskému rezidentovi.

Jelikož z výše zmíněných výsledků vyplývá, že zřízení stálé provozovny není ve většině případů pro žádného z nerezidentů výhodné, dochází autor k následujícímu závěru. Pokud by nerezidenti skutečně porovnávali výši daňové povinnosti, která by jim v příslušných



zemích plynula, a na tomto základě se rozhodli raději v zahraniční nepodnikat, tak nastane situace, kdy se druhý stát připraví o příjem, který by mu ze zdanění stálé provozovny plynul. Proto by bylo vhodné nějakým způsobem zajistit, aby zřízení stálé provozovny v zahraniční bylo příznivější. Např. úpravou sazby daně nebo možností uplatnit NČZD při nižším podílu příjmů ze zahraniční na celkových příjmech.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

KOLEKTIV AUTORŮ, ed. *European Tax Handbook 2018*. 29. vyd. Amsterdam: IBFD, 2018. 1202 s. ISBN 978-90-8722-407-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: WoltersKluwer, 2017, 213 s. Daně. ISBN 978-80-7552-682-3.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. přeprac. a rozš. vyd. Praha: WoltersKluwer Česká republika, 2014, 336 s. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-695-0.

OATS, Lynne, Anghard MILLER a Emer MULLIGAN. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional, 2017, 847 p. ISBN 978-1-5265-0169-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

VONDRÁČKOVÁ, Aneta. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. Praha: Leges, 2016, 152 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

### Elektronické zdroje

Belastingdienst: *Postadressen Belastingdienst* [online]. 2019 [cit. 2019-03-04]. Dostupné z: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard\\_functies/prive/contact/per\\_brief\\_of\\_email/](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/per_brief_of_email/)

DUNA: *Směrnice ATAD omezí daňovou optimalizaci. Firmy odvedou více na dani z příjmů* [online]. [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <https://www.duna.cz/ucetni-blog/smernice-atad-omezi-danovou-optimalizaci-firmy-odvedou-vice-na-dani-z-prijmu/>

Finanční správa: *Databáze aktuálních daňových tiskopisů* [online]. [cit. 2019-03-15]. Dostupné z: <https://www.citacepro.com/dok/ohGMaUZK61x55N9C>

Finanční správa: *Pokyn GFR D-22* [online]. Praha, 2015 [cit. 2019-02-25]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/dzakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/dzakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf)

IamExpat: *Benefits & Allowances in the Netherlands* [online]. 2018 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: <https://www.iamexpat.nl/expat-info/allowances-benefits-netherlands>

IamExpat: *Childbenefits in the Netherlands* [online]. 2018 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: <https://www.iamexpat.nl/expat-info/allowances-benefits-netherlands/child-benefits>

IamExpat: *Registration in the Netherlands* [online]. 2018 [cit. 2019-03-02]. Dostupné z: <https://www.iamexpat.nl/expat-info/official-issues/registration-netherlands>

Intercompany Solutions: *Nizozemský daňový úřad (Belastingdienst)* [online]. 2018 [cit. 2019-02-25]. Dostupné z: <https://cs.intercompanysolutions.com/nizozemsk%C3%BD-da%C5%88ov%C3%BD-%C3%BA%C5%99ad-belastingdienst/>

Ministerstvo financí České republiky: *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku* [online]. [cit. 2019-02-25]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: *Sněmovní tisk 206/0, část č. 1/12 VI. n. z., kterým se mění některé zákony v oblasti daní - EU* [online]. Praha, 2018 [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0>

PwC: *Netherlands Individual - Taxes on personal income* [online]. 2018 [cit. 2019-02-25]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Netherlands-Individual-Taxes-on-personal-income#>

Tax Consultants International B.V.: *Dutch tax rates 2018 – Individuals* [online]. Amsterdam, 2017 [cit. 2019-03-01]. Dostupné z: <https://www.tax-consultants-international.com/read/dutch-tax-rates-2018--individuals?submenu=4772&sublist=3275&subsublist=3300>

Tax Consultants International: *A permanent establishment or permanent representative in the Netherlands* [online]. Amsterdam, 2018 [cit. 2019-03-20]. Dostupné z: <https://www.tax-consultants-international.com/read/permanent-establishment-representative?submenu=13242&sublist=13241&subsublist=13239>

## **Zákony**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117. Dostupný také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 87. Dostupný také z: [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107. Dostupný také z: [https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=563/1991%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=563/1991%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

## Seznam zkratek

CZ	Česká republika
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
GAAR	obecná pravidla proti zneužívání
GFR	Generální finanční ředitelství
k.s.	komanditní společnost
NČZD	nezdanitelné části základu daně
NL	Nizozemské království
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci
SP	stálá provozovna
SZD	solidární zvýšení daně
SZDZ	Vyhláška č. 138/1974 Sb., Vyhláška ministra zahraničních věcí o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
v.o.s.	veřejná obchodní společnost
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

## **Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2019

*Soňa Richterová*

.....  
Bc. Soňa Richterová

## **Seznam příloh**

Příloha 1 – Zdanění služeb a vliv jednotlivých faktorů

Příloha 2 – Seznam oblastí, které se váží k licenčním poplatkům

Příloha 3 – Příspěvky v Nizozemsku

Příloha 4 – Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 – SZDZ (CZ rezident)

Příloha 5 – Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 – bez SZDZ (CZ rezident)

Příloha 6 – Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 – SZDZ + SP (CZ rezident)

Příloha 7 – Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 – bez SZDZ + SP (CZ rezident)

Příloha 8 – Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 – SZDZ + SP (NL rezident)

Příloha 9 – Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018 – bez SZDZ + SP (NL rezident)

Příloha 10 – Srovnání výše daňové povinnosti u jednotlivých rezidentů při aplikaci SZDZ

Příloha 11 – Srovnání výše daňové povinnosti u jednotlivých rezidentů při absenci SZDZ